

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza systému vedení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané stavební společnosti

Analysis of Internal Accounting in Selected Building Company

Student: Vendula Uličková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Vendula Uličková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza systému vedení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané stavební společnosti**
Analysis of Internal Accounting in Selected Building Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika vnitropodnikového účetnictví
 3. Proces sestavování kalkulací
 4. Analýza vnitropodnikového účetnictví ve vybrané stavební společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 1152 s. ISBN 978-80-7554-061-4.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 11.05.2018


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, kromě příloh č. 2 a 3, které byly převzaty. Přílohy č. 1 a 4 dané mi k dispozici jsem samostatně upravila a vložila.“

V Ostravě dne 11. května 2018

Vendula Uličková

Vendula Uličková

OBSAH

| | |
|---|-----------|
| OBSAH | 3 |
| 1. Úvod..... | 5 |
| 2. Charakteristika vnitropodnikového účetnictví | 6 |
| 2.1. Historický vývoj a současná podoba manažerského účetnictví | 6 |
| 2.2. Vymezení finančního, daňového a manažerského účetnictví..... | 7 |
| 2.3. Struktura manažerského účetnictví..... | 9 |
| 2.3.1. Rozpočetnictví..... | 10 |
| 2.4. Vnitropodnikové účetnictví | 14 |
| 2.4.1. Organizační struktura podniku | 16 |
| 2.4.2. Ekonomická struktura podniku..... | 17 |
| 2.4.3. Způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví | 19 |
| 2.4.4.1. Účtování v jednookruhové účetní soustavě | 20 |
| 2.4.4.2. Účtování ve dvouokruhové účetní soustavě | 23 |
| 2.4.4.3. Kombinovaná forma vnitropodnikového účetnictví..... | 25 |
| 3. Proces sestavování kalkulací | 27 |
| 3.1. Vymezení kalkulací, základní pojmy | 27 |
| 3.1.1. Klasifikace kalkulací..... | 29 |
| 3.2. Prvky kalkulačního systému | 32 |
| 3.2.1. Předběžné kalkulace | 33 |
| 3.2.2. Výsledná kalkulace | 35 |
| 3.3. Tvorba kalkulačního systému | 36 |
| 3.4. Metody kalkulace | 38 |
| 4. Analýza vnitropodnikového účetnictví ve vybrané stavební společnosti | 41 |
| 4.1. Představení vybrané stavební společnosti | 41 |
| 4.1.1. Základní údaje o společnosti..... | 41 |
| 4.1.2. Jednotlivé druhy činnosti | 42 |
| 4.2. Účetnictví společnosti..... | 43 |
| 4.2.1. Ekonomická situace | 48 |
| 4.2.1.1. Analýza vybraných nákladů v letech 2015-2017..... | 49 |
| 4.2.1.2. Analýzy vybraných výnosů v letech 2015-2017..... | 50 |
| 4.3. Kalkulace zakázek ve vybrané stavební společnosti | 51 |
| 4.3.1. Struktura výsledné kalkulace zakázek | 54 |
| 4.4. Analýza vedení VPÚ na konkrétních stavebních zakázkách..... | 55 |
| 4.5. Zhodnocení vedení VPÚ ve vybrané stavební společnosti..... | 57 |
| 5. Závěr..... | 59 |

| | |
|---|-----------|
| Seznam použité literatury | 61 |
| Seznam zkratk..... | 62 |
| Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce | |
| Seznam příloh | |
| Přílohy | |

1. Úvod

Účetnictví, jako způsob zaznamenávání ekonomických skutečností, se vyvíjelo po mnoho staletí. Již v období pravěku se pomocí různých nástrojů zaznamenávalo do kamenů, dřeva a keramických nádob množství majetku. Další vývoj je spojen s vynálezem písma. Později, díky italským obchodníkům, se vyvinul systém podvojného účetnictví. Osobností, která se zasloužila o vývoj podvojného účetnictví, je Luca Pacioli – františkánský mnich a matematik italského původu.

V 18. století se začaly objevovat první teorie nákladového účetnictví. S tímto pojmem je spojován britský průmyslník Josiah Wedgwood. Od této doby se účetnictví rozvíjelo velmi rychle. Ve druhé polovině 20. století se stávaly dostupnějšími počítače, účetní softwary. Ty se pak staly jakousi normou pro vedení účetnictví. Pro účely řízení spotřeby ekonomických zdrojů při výrobních procesech, se vyvinulo účetnictví manažerské, jehož vznik je úzce spjat s průmyslovou revolucí.

Bakalářská práce se zaměřuje na vnitropodnikové účetnictví, které je nedílnou součástí manažerského účetnictví.

Prvním cílem bakalářské práce je vymezení manažerského účetnictví, jeho základních článků včetně vnitropodnikového účetnictví, charakterizovat historický vývoj manažerského účetnictví i jeho současnou podobu. Pozornost je věnována také jednotlivým formám vnitropodnikového účetnictví.

Druhým cílem je vymezení pojmu kalkulací, klasifikace kalkulací dle různých hledisek a charakteristika jednotlivých kalkulačních metod. Neméně důležitým cílem je popis postupu při tvorbě kalkulačního systému v podniku.

Třetím a zároveň hlavním cílem bakalářské práce je analyzovat vnitropodnikové účetnictví ve vybrané stavební společnosti s využitím údajů této společnosti. Bakalářská práce je zaměřena na analýzu konkrétní stavební zakázky, její kalkulaci a vedení vnitropodnikového účetnictví v souvislosti s touto zakázkou.

Při zpracování teoretické části bakalářské byla použita metoda postupu, při které se od jednodušších informací přechází ke složitějším. V praktické části je použita metoda praktické aplikace a také metoda kritické analýzy.

2. Charakteristika vnitropodnikového účetnictví

2.1. Historický vývoj a současná podoba manažerského účetnictví

„Současná podoba manažerského účetnictví je výsledkem historického vývoje, jehož počátky spadají do konce 19. století, kdy v USA dochází k bouřlivému rozvoji průmyslové výroby. Učebnice dějepisu tuto epochu označují za druhou průmyslovou revoluci, k jejíž charakteristickým rysům patřila produkce velkých objemů výrobků, které si na trhu nacházely bez nesnází odbytu u neuspokojené poptávky obyvatelstva,“ jak uvádí Hradecký (2008, s. 9).

Skutečnost, že existovaly výrobky jednoho provedení, umožnila rozdělit výrobní postupy do malých jednoduchých činností, které mohli provádět i pracovníci méně kvalifikovaní. Tito pracovníci byli proto schopni vytvořit větší objem produkce v porovnání s výkonem plně kvalifikovaných pracovníků, kteří by postupně vykonávali všechny činnosti výrobního procesu postupně. Zvyšování produktivity lidské práce vedlo k snaze rozvíjet výrobní proces na nejproduktivnější výrobní postupy, snižovala se časová náročnost výrobních procesů, používala se práce strojů. Jelikož vznikaly větší a větší podniky se složitějšími výrobními činnostmi, byly použity první postupy nákladového účetnictví. Mezi první postupy patří například členění podniku jako celku na jednotlivá střediska a později se začaly zobrazovat předem stanovené náklady, a jejich porovnání s náklady skutečnými.

V 80. letech 20. století došlo ke zlomu ve vývoji manažerského účetnictví, kdy byly zpracovány další postupy. Cílem bylo zobrazit co nejpřesnější informace pro manažery podniků. Vývoj výpočetní techniky také přispěl k přizpůsobení jednotlivých informačních potřeb manažerů.

Rozdílné informační potřeby adresátů účetních informací finančního a manažerského účetnictví vyžadují i rozdílné pojetí nákladů v obou účetních systémech. Náklady ve finančním účetnictví jsou proto chápány jako snížení vlastního kapitálu podniku, nebo zvýšení závazků. Naproti tomu manažerské účetnictví spatřuje v nákladech peněžní ocenění spotřeby zdrojů (výrobních faktorů) v podniku, která by měla být co nejhospodárnější vzhledem k dosahovaným výstupům (Hradecký a kol., 2008).

Dnes by pro řízení nestačilo splnit požadavky, které kdysi manažeři vyžadovali, a to zejména zvýšení kvalitního zpracování kalkulací. V současné době se zde přidává také znalost nákladů jednotlivých technologických útvarů.

Dříve se manažerské účetnictví zaměřovalo především na zjišťování skutečností o daném jevu, dnes už se zaměřuje také na analýzu dat a na kontrolu daného jevu. Dnešní podoba manažerského účetnictví také plní funkci stanovení úkolů pro budoucí období (Čechová, 2011).

2.2. Vymezení finančního, daňového a manažerského účetnictví

V odborné literatuře o účetnictví je rozlišováno účetnictví manažerské, finanční a pro účely stanovení základu daně také účetnictví daňové. Jak dokládá historický vývoj účetnictví, je potřeba rozlišovat obsah účetnictví podle toho, kdo je uživatelem účetních informací.

Finanční účetnictví

Požadavkem při vedení finančního účetnictví je zejména zaznamenávání všech účetních operací, které souvisí se změnou majetku a závazků účetní jednotky vůči jejímu okolí (odběratelům, dodavatelům, dalším věřitelům, dlužníkům atd.). Ve finančním účetnictví se účtuje o nákladech a výnosech účetní jednotky jako celku tak, aby bylo možno zjistit výsledek hospodaření, který se transformuje na základ daně pro výpočet daně z příjmů.

Účelem finančního účetnictví je zveřejňování účetních výkazů, které podávají informace o stavu majetku podniku, o finanční situaci. Je tedy zdrojem informací pro vlastníky podniků ale hlavně pro externí uživatele, mezi které patří věřitelé, dodavatelé, odběratelé, úřady, finanční instituce a další subjekty z širokého okolí podniků.

Dalším důležitým požadavkem je dodržování pravidel, která garantují uživatelům úplnost, spolehlivost a srovnatelnost účetních informací. Za nejvýznamnější standardy pro účtování se v rámci celého světa považují Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS) a US GAAP (US Generally Accepted Accounting Standards). Vedle těchto účetních standardů existují v jednotlivých zemích také národní účetní standardy, které jsou upraveny v legislativě.

V České republice se uplatňuje třístupňový model regulace, kdy nejvyšším stupněm regulace je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. Druhým stupněm je vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění, která upravuje formu účetní závěrky a hlavní účetní metody podnikatelů. Samostatné vyhlášky jsou zpracovány také pro banky, pojišťovny, neziskové organizace a pro další subjekty. Nejnižším stupněm regulace jsou tzv. účetní standardy vydávané pro jednotlivé účetní jednotky samostatně stejně jako vyhlášky (Hradecký a kol., 2008).

Daňové účetnictví

V některé odborné literatuře se můžeme setkat s tzv. daňovým účetnictvím, vedeným za účelem stanovení základu daně podniku. Daňové účetnictví se liší od finančního účetnictví určitými základními principy, jenž spolu plně nekorespondují.

Manažerské účetnictví

Pro manažerské účetnictví se v celém světě používá několik pojmů. V anglosaské oblasti se s pojmem manažerské účetnictví setkáváme nejčastěji.

„Finanční účetnictví se nezabývá otázkami řízení účetních jednotek jako celku ani jejich nižších organizačních složek, ani samo o sobě neřeší problém, jak dospět k údajům o množství a ceně vyprodukovaných, ale nerealizovaných zásob (nedokončené výroby, polotovarů a výrobků), které podnik vytvořil vlastní činností. Proto je třeba v účetní jednotce organizovat ještě další evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky. Tento úkol plní manažerské účetnictví,“ jak uvádí Lazar (2012, s. 1).

Charakteristický je pro manažerské účetnictví fakt, že se nemusí řídit legislativou pro vedení účetnictví a je zcela na každé účetní jednotce, zda bude manažerské účetnictví vést či nikoliv. Získaná data jsou produktem všech 3 částí manažerského účetnictví, a to rozpočetnictví, kalkulací a nákladového (vnitropodnikového) účetnictví.

Základním předpokladem manažerského účetnictví je zobrazení všech nákladů spojených s konkrétní činností. To je důvod, proč jsou náklady převzaté z finančního účetnictví do manažerského účetnictví často doplňovány o tzv. náklady kalkulační.

Současná odborná literatura popisuje manažerské účetnictví jako nástroj pro vnitřní řízení podniku. K tomu je potřeba:

1. plánování činností,
2. rozhodování,
3. kontrola činností (Hradecký a kol., 2008).

Nejvýznamnějším rozdílem, který odlišuje manažerské účetnictví od finančního je mnohem větší potřeba informací o nákladech, které manažeři potřebují pro řízení podniku a pro stanovení úkolů pro budoucí období.

Úkoly manažerského účetnictví

Vzhledem k tomu, že je manažerské účetnictví zaměřeno především na nákladové položky, ale i výnosy a peněžní toky, je jeden z jeho úkolů zobrazovat strukturu nákladů. Tato struktura nákladů může být buď účelová nebo druhová, kdy druhové členění nákladů využívá spíše finanční účetnictví. Naproti tomu účelové členění je spíše pro potřeby vnitropodnikového účetnictví.

Dalším úkolem manažerského účetnictví je zobrazovat informace o výkonech podniku. Jsou-li známy pouze náklady, nemají samy o sobě význam, pokud v důsledku jejich využití nejsou vytvářeny výkony. V tomto případě jsou pouhým vynaložením peněžních prostředků bez účelu. Dále manažerské účetnictví poskytuje informace o jednotlivých střediscích v podniku – podnikových útvarech, kdy jsou tyto informace velmi důležité pro správné sestavení kalkulací, zejména pak u režijních nákladů, ať už se jedná o výrobní, správní, odbytovou nebo zásobovací režii. Neméně důležitým úkolem je určení odpovědnosti jednotlivých úvarů podniku, pokud není odpovědnost útvarů stanovena, může docházet k plýtvání, nehospodárnosti apod.

Manažerské účetnictví by tedy mělo sloužit vedení podniku (manažerům) pro správné rozhodování o chodu podniku a jeho dalším rozvoji.

2.3. Struktura manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví má v současné době tři subsystemy, u nichž je předpoklad vzájemné integrace. Jedná se o:

- **nákladové (vnitropodnikové) účetnictví,**
- **rozpočetnictví,**
- **kalkulace.**

Vnitropodnikové účetnictví je podrobně vysvětleno v kapitole 2.4., o kalkulacích pojednává kapitola 3.

2.3.1. Rozpočetnictví

Rozpočetnictví představuje problematiku hodnotového řízení, jejímž úkolem je sestavování a hodnocení rozpočtů. Sestavení kvalitního rozpočtu podniku (rozpočtová rozvaha, výsledovka, rozpočet peněžních toků) vyžaduje nejen koordinaci veškeré činnosti podniku (marketing, distribuce, prodej) do jednoho celku, ale také propojení systémů hodnotového řízení podniku (kalkulace, rozpočty, vnitropodnikové ceny) s nástroji věcného a personálního řízení (Fibířová a kol., 2015).

Zásadním úkolem rozpočtů je stanovení vývoje nákladů, výnosů, zisku a dalších hodnotových veličin dle určitých hledisek, například sestavení rozpočtu pro určité období, pro určité množství výkonů nebo pro podnik jako celek. Důležitým předpokladem pro sestavování rozpočtů v podniku je sladění záměrů pracovníků v řídicích pozicích v jednotlivých podnikových útvech.

Kromě rozpočtu nákladů a výnosů, stavových veličin a peněžních toků se sestavuje také **rozpočet strategický a operativní**. Strategický rozpočet je sestavován za podnik jako celek, zobrazuje kvantitativní stránku strategických cílů, kterých chce podnik dosáhnout a v praxi zobrazuje plánovaný stav podniku a rozpočtované výsledky činnosti na období 3 až 10 let. Operativní rozpočet sestavují řídicí pracovníci podnikových středisek na období kratší jednoho roku, tedy operativní rozpočty jsou tvořeny zpravidla pro jednotlivé měsíce a navazují na strategické rozpočty podniku. V operativním rozpočtu jsou konkretizovány údaje prvního roku strategického rozpočtu.

Rozpočty v podnicích mají různé **formy** a mezi ty hlavní patří rozpočet pevný a rozpočet pružný. **Pevný rozpočet** je používán pro rozpočtování režijních nákladů nezávislých na objemu výroby střediska. Nejčastěji se pevné rozpočty používají u středisek správních. Přestavuje částku, která je limitem pro jeho režijní fixní náklady. **Pružný rozpočet** zohledňuje závislost režijních nákladů na objemu výroby, a tedy jsou zde odděleny náklady fixní a náklady variabilní.

Mezi **základní funkce rozpočtů** patří stanovení vývoje hodnotových veličin v daném období (zpravidla na jeden rok, a dále rozdělen na menší časová období). Rozpočty koordinují činnost podnikových útvarů, řídicí pracovníci uvažují a plánují nejen ve vlastním středisku, ale přemýšlejí také nad důsledky, které mohou mít dopad na celý podnik. Jelikož je ve většině podniků finanční ohodnocení ovlivněno plněním rozpočtů, mají rozpočty také funkci motivační, kdy motivují pracovníky v řídicích pozicích, aby byly zainteresováni na plnění těchto

rozpočtů. Skutečný vývoj hodnotových veličin je porovnáván s předem stanoveným vývojem, tedy rozpočty slouží také jako nástroj kontroly. Rozpočty mají také funkci měření výkonnosti, tedy umožňují měřit výkonnost (výsledek hospodaření) jednotlivých podnikových středisek. Konečný výsledek hospodaření středisek závisí v první řadě na rozsahu odpovědnosti střediska a jeho pravomocích. V souhrnu plní rozpočty funkci **plánovací, koordinační, motivační, kontrolní a funkci měření výkonnosti**.

Způsob sestavování rozpočtů

Důležitým předpokladem pro sestavení rozpočtu, který bude kvalitní, je stanovení přesných postupů pro jeho sestavení. Na sestavování rozpočtů dohlíží pracovníci tzv. controllingového oddělení, nebo vedení podniku. Tito pracovníci by měli spolu s řídicími pracovníky středisek stanovit postupy a metody pro sestavení rozpočtu. Součástí postupů sestavení rozpočtů je i časový harmonogram, určující pořadí, ve kterém jsou jednotlivé rozpočty sestavovány. Harmonogram také specifikuje termíny, kdy musí být rozpočty předány a prezentovány.

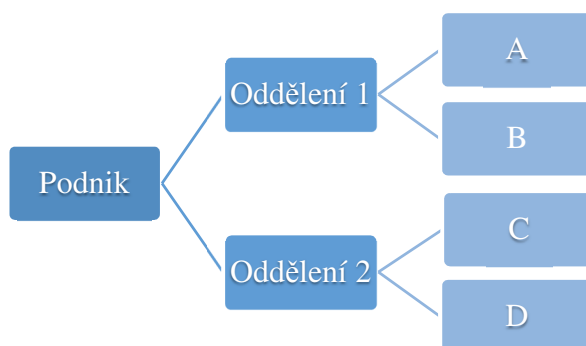
Řídicí pracovník střediska sestavený rozpočet prezentuje v okamžiku, kdy je před konečným schválením vedením podniku. Musí zaručovat požadovanou výkonnost podniku jako celku. Pokud není rozpočet schválen, je nezbytné, aby byl přepracován a znovu projednán. Pokud však není možné přepracovat rozpočet tak, aby bylo dosaženo požadovaného zlepšení, pak by nemělo být splnění rozpočtovaných veličin předmětem hodnocení střediska.

Příprava rozpočtů jednotlivých středisek podniku často probíhá postupem „bottom-up“, což znamená, že rozpočty jsou sestavovány nejdříve na nejnižších stupních řízení a dále jsou doladěny a koordinovány na vyšších úrovních řízení. Postup „bottom-up“ se používá pro sestavování rozpočtů. Připravené rozpočty jsou předkládány řídicími pracovníky podnikových útvarů ke schválení hierarchicky vyššímu stupni řízení. Vyšší stupeň řízení přiloží tento rozpočet k dalším rozpočtům, za které zodpovídá a předloží všechny rozpočty dalšímu vyššímu stupni řízení. Tento postup se stále opakuje až končí na nejvyšší úrovni řízení. Tedy proces sestavování rozpočtu má dvojí postup.

Při postupu „top-down“ sestavuje nejvyšší stupeň řízení podmínky pro sestavení rozpočtu a informace o směřování podniku v budoucnu. Postupem „bottom-up“ se rozpočty připravují, kdežto postupem „top-down“ se tyto rozpočty schvalují.

Následující schéma 2.1. zobrazuje způsob sestavování rozpočtů postupem „bottom-up“.

Schéma 2.1 Sestavování rozpočtů postupem „bottom-up“



Zdroj: vlastní zpracování

Rozpočty mohou být přepracovávány i několikrát, vždy však pouze pracovníkem odpovědným za daný podnikový útvar. Rozpočty pak budou předloženy opět postupem „bottom-up“, dokud nebude rozpočet akceptován všemi stranami. S každou změnou v rozpočtu se ověřuje, zda je tato změna přijatelná pro podnik jako celek.

Ve fázi, kdy jsou jednotlivé rozpočty harmonizovány, je vytvářen **hlavní podnikový rozpočet**, zastřešující ostatní podnikové rozpočty. Ten je složen ze tří výkazů, podobných výkazům z finančního účetnictví, avšak výkazy v hlavním rozpočtu nezobrazují poctivě a věrně minulost, ale zobrazují předpokládanou budoucnost finanční situace podniku. Hlavní rozpočet tvoří:

- rozpočtová výsledovka,
- rozpočtová rozvaha,
- rozpočet CF.

Hlavní podnikový rozpočet má pomoci nejvyšším řídicím pracovníkům (vedení podniku) s rozhodováním o budoucích cestách, které povedou ke zlepšení efektivnosti a finanční situace podniku. Rozpočtová výsledovka, rozvaha a CF mají zjednodušenou podobu oproti výsledovce, rozvaze a CF z finančního účetnictví. Rozpočtované výkazy obsahují jen některá důležitá data pro vedení podniku, která potřebují k jejich rozhodování o budoucích otázkách.

Rozpočtová výsledovka vyčísluje peněžní přínos činnosti podniku a skládá se proto z rozpočtu výnosů a rozpočtu nákladů, rozčleněné na:

- rozpočet jednicových nákladů,
- rozpočet režijních nákladů.

Následující tabulka 2.1 zobrazuje vztah mezi předběžnou kalkulací a rozpočtem.

Tab. 2.1 Vztah mezi předběžnou kalkulací a rozpočtem

| Rozpočet | celkové rozpočtované náklady | plánovaný objem výkonů | předem stanovené náklady výkonu (předběžná kalkulace) |
|----------|--|----------------------------|---|
| | celkové rozpočtované jednicové náklady | = plánovaný objem výkonů x | náklady výkonu jednicové |
| | celkové rozpočtované režijní náklady | : plánovaný objem výkonů = | náklady výkonu režijní |

Zdroj: Fibírová a kol., 2015, vlastní zpracování

Rozpočtová rozvaha je důležitým přehledem o majetku (aktivech) podniku a na druhé straně přehledem o zdrojích financování majetku podniku. Sestavování rozpočtové rozvahy je doprovázeno sestavováním ostatních částí hlavního podnikového rozpočtu, jelikož například příjmy a výdaje, které jsou zobrazeny v rozpočtu CF, ovlivňují pohledávky, peněžní prostředky a také krátkodobé závazky, vyčíslené také v rozpočtované rozvaze. Tudíž se sestavování jednotlivých částí finančního plánu podniku prolíná.

Rozpočet zachycující očekávané příjmy a výdaje se nazývá **rozpočet CF** (peněžních toků). Pro sestavování tohoto rozpočtu platí stejné postupy jako při sestavování rozpočtované rozvahy.

Pokud má rozpočet fungovat a být účinný, je potřeba kontrolovat jeho dodržování. Je proto velmi důležité porovnávat skutečný vývoj hodnotových veličin s jejich výší danou rozpočtem. Tato kontrola se provádí nejméně jednou za měsíc, v některých podnicích i jednou za týden. Odchytky jsou způsobeny dvěma faktory, a to nereálně stanoveným rozpočtem a změnou podmínek, které byly rozpočtem stanoveny. Proto je potřeba ověřit, zda jsou reálné

předpoklady, za kterých byly rozpočty sestaveny, a pokud tyto předpoklady reálné nejsou, přichází na řadu aktualizace těchto rozpočtů.

2.4. Vnitropodnikové účetnictví

V manažerském účetnictví (v široce chápaném významu) je možno odlišit dva relativně samostatné subsystémy účetních informací:

- **účetní informace pro řízení** podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto. Tento subsystém je nazýván **nákladovým účetnictvím = vnitropodnikové účetnictví** (dále jen "VPÚ");
- **účetní informace pro rozhodování** o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu – **manažerské účetnictví** v užším významu (Fibírová a kol., 2015).

VPÚ musí zabezpečit informace pro finanční účetnictví jako jsou **změna stavu a stav zásob vytvořených vlastní činností**, dále informace pro **vyjádření aktivace vlastních výkonů** a také informace pro **ocenění zásob a jiných výkonů vytvořených vlastní činností**. VPÚ se vede buď v jednookruhové soustavě, dvouokruhové soustavě nebo je vytvořena kombinace těchto dvou způsobů. VPÚ upravuje legislativa pouze v rámci Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech v platném znění, kde je mimo jiné uvedeno:

- vedení VPÚ je zcela v kompetenci podniku,
- VPÚ se dívá do minulosti až do současnosti,
- hlavním cílem je podrobné členění a sledování nákladů,
- VPÚ používá členění nákladů podle kalkulačního vzorce.

VPÚ může být orientováno buď na **výkony** nebo na **útvary**, a to si určí vedení podniku, například podle typu výroby. Pro výrobu zakázkovou bude směrodatné VPÚ orientované na výkony (jednotlivé zakázky). Výkonově orientované VPÚ tedy zobrazuje náklady související s jednotlivými výkony, naproti tomu ve VPÚ orientovaném na útvary se zjišťuje, v jakém středisku náklady vznikly. V podnicích však často existuje kombinace obou typů orientace, protože se často sleduje několik úkolů najednou.

Členění nákladů

Ve VPÚ člení náklady na:

- **druhové**, tedy členění podle nákladových druhů. náklady se třídí podle jednotlivých účtů účtové třídy 5. toto členění je zásadní pro finanční účetnictví;
- **účelové**, tedy členění nákladů podle účelu, na který byly vynaloženy.

Mezi základní nákladové druhy patří například spotřeba materiálu, spotřeba služeb od externích dodavatelů (subdodávky), odpisy majetku, finanční náklady. Druhové náklady se člení podle toho, kde vznikají, na náklady prvotní a druhotné. Náklady účelové se dále členění podle účelu jejich vynaložení na náklady souvisejících s daným výkonem a náklady vznikající v důsledku činnosti podnikového střediska. Tedy u nákladů účelových existuje hledisko výkonnostní a odpovědnostní.

Pokud se v podniku vyrábí více druhů výkonů, je potřeba zajistit správné zařazení nákladů k danému výkonu. Proto se dále náklady člení na:

- **náklady přímé**, vynaložené na konkrétní výkon či středisko, tyto náklady lze přímo přiřadit;
- **náklady nepřímé**, které nelze jednoznačně přiřadit. Nesouvisí s jedním druhem výkonů, ale vztahují se k více výkonům nebo útvarům, například zde patří náklady na správu.

„Náklady se dále podobně člení na:

- ***jednicové náklady**, které jsou příčinně vyvolány konkrétní jednicí výkonu. Stanoví se poměrně snadno pomocí norem spotřeby;*
- ***režijní náklady**, související s technologickým procesem jako celkem a nemění se přímo úměrně s počtem provedených výkonů,“* jak uvádí Lazar (2012, s. 12).

V dalším členění nákladů, vycházejícím z řízení hospodárnosti rozlišujeme:

- **náklady technologické**, vznikající v daném technologickém procesu přeměnou ekonomických zdrojů (například spotřeba materiálu na výrobu výkonů, mzdy výrobních dělníků);
- **náklady na obsluhu a řízení**, které vznikají při výrobě daného výkonu a souvisí s technologickými operacemi (příkladem může být mzda vedoucího pracovníka, osvětlení na pracovištích, náklady na bezpečnost a ochranu při práci)

2.4.1. Organizační struktura podniku

Pro podnik je charakteristickým rysem:

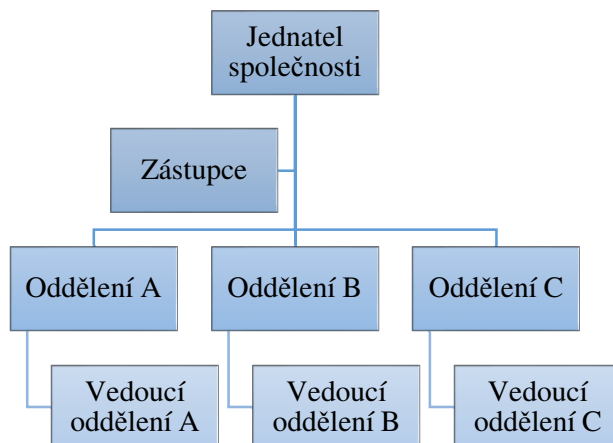
- **právní subjektivita**, tedy způsobilost k právům a povinnostem a také právo jednat v právních vztazích svým jménem;
- **ekonomická samostatnost** – právo samostatně hospodařit, tedy rozhodovat o předmětu podnikání, o způsobu použití zdrojů, rozdělení zisku atd.;
- **samostatné rozhodování** o vnitřní organizační a ekonomické struktuře (Lazar, 2012).

„Organizační struktura podniku vymezuje věcnou náplň činnosti jednotlivých prvků podnikové struktury a vazby mezi nimi,“ jak uvádí Fibírová (2015, s. 352). Při sestavování organizační struktury se vychází ze složitosti podnikatelské činnosti a celého procesu tvorbu výkonů podniku.

Mezi jednotlivými útvary podniku vznikají buď horizontální nebo vertikální vazby. Podle velikosti podniku se vytvářejí organizační struktury dvoustupňové, třístupňové ale i víceúrovňové. V menších podnicích se vytváří pouze dvoustupňová organizační struktura, kdy vyšším stupněm je vedení podniku a druhým – nižším stupněm je výkonný útvar. Toto vnitřní uspořádání útvarů je zcela v kompetenci podniku, většinou se zobrazuje pomocí schématu. Cílem organizační struktury je zajistit vhodný způsob uspořádání podnikových činností, který zajistí plnění podnikových cílů.

Následující schéma 2.2 zobrazuje příklad organizační struktury podniku.

Schéma 2.2 Organizační struktura



Zdroj: vlastní zpracování

2.4.2. Ekonomická struktura podniku

Ekonomická struktura rozděluje podnik podle ekonomického hlediska na jednotlivé ekonomické útvary (hospodářská střediska), která:

- mají stanoven úkol výrobní nebo výkonový;
- sledují svou činnost samostatně, mohou měřit množství a strukturu svých výkonů a kontrolovat jejich ocenění, sortiment;
- mohou peněžně vyjádřit spotřebu jednotlivých majetkových složek, tj. materiálu, mezd atd.;
- jsou schopny vést účetnictví střediska;
- zachycují předem stanovené náklady a skutečné náklady střediska a zjišťují výsledek hospodaření z vedení VPÚ.

Počet hospodářských středisek a jejich vzájemná vazba je dána složitostí výrobního procesu. Podnik vytváří hospodářské středisko tehdy, pokud potřebuje sledovat náklady a výkony za jeho konkrétní činnost.

Podnik lze rozčlenit následujícím způsobem:

- podnik,
- závody (divize),
- provozy,
- hospodářská střediska,
- nákladová střediska (Lazar, 2012).

Všechny stupně této hierarchie jsou charakterizovány stejně jako hospodářské středisko, liší se pouze skutečností, že vyšší stupeň hierarchie přebírá výsledek hospodaření nižších stupňů.

Základní členění hospodářských středisek je následující:

- **výrobní středisko**, ve kterém účtujeme o nákladech přímých;
- **nevýrobní středisko**, ve kterém účtujeme o výrobní režii, tedy o položkách souvisejících s výrobním procesem, nikoliv však o přímých nákladech;
- **režijní středisko**, mezi které patří správní režie, odbytová režie, středisko zásobování apod. Zde se účtuje o nákladech nesouvisejících s výrobním procesem;

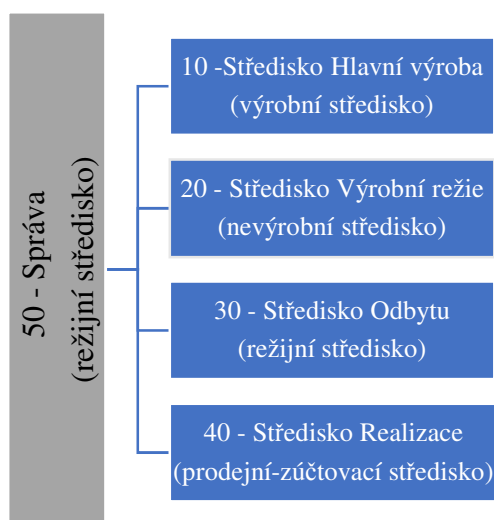
- **zúčtovací středisko**, které dělíme na realizační a neutrální. Tyto střediska slouží pouze pro účtování nákladů a výnosů z prodeje výkonů, ve své podstatě není hmotným střediskem.

Podle **míry odpovědnosti** a **pravomocí** rozlišujeme hospodářská střediska na:

- **nákladová střediska**, která jsou typická tím, že pracovníci jsou schopni ovlivnit výši nákladů na vstupu, vznikající činností střediska, ale neovlivňují celkové externí výnosy podniku. Středisko musí mít vymezeny náklady, které je schopno ovlivňovat. Hodnocení střediska pak vychází ze srovnání předem stanovených a skutečných nákladů činnosti tohoto střediska;
- **výdajová střediska**, vykonávající činnost, která nepřináší podniku prospěch v současnosti, ale až v budoucnosti, tedy ovlivňuje rozvoj firmy v budoucnu. Mezi ty to střediska jsou řazeny střediska marketingová, vzdělávací, střediska výzkumu a vývoje apod.;
- **výnosová střediska**, kde pracovníci jsou schopni ovlivňovat celkové externí výnosy, ale nejsou schopni ovlivnit náklady vznikající ve výrobních procesech (v případě, že výrobky podnik vyrábí), nebo náklady vznikající nákupem (v případě, že podnik nakupuje zboží za účelem jeho prodeje). Důležitou pravomocí je kontakt pracovníků střediska se zákazníky, a tedy možnost ovlivňovat objem prodeje;
- **zisková střediska**, jehož pracovníci jsou schopni ovlivnit náklady i výnosy střediska, protože vstupují do vztahu jak s externími dodavateli, tak i s odběrateli. Ziskové středisko je často nadřazeným střediskem několika útvarů, a tedy je odpovědné za hospodářský výsledek jak výnosových, tak i nákladových středisek, která jsou vůči němu v podřízené pozici;
- **investiční střediska**, která charakterizuje pravomoc rozhodovat o investicích podniku. V rámci ekonomické struktury jsou investiční střediska většinou na jejím vrcholu. Možným způsobem hodnocení výkonnosti tohoto střediska je ukazatel ekonomické přidané hodnoty (EVA).

Následující schéma 2.3 zobrazuje příklad ekonomické struktury v podniku.

Schéma 2.3 Ekonomická struktura



Zdroj: vlastní zpracování

2.4.3. Způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví

Podle Krále (2010, s. 106) „požadavky externích uživatelů finančního účetnictví a potřeby řízení z pozice managementu, zajišťované informacemi manažerského účetnictví, zpracovatelsky se zajišťují dvěma „krajními“ metodickými cestami a jejich kombinací:

- v tzv. *jednookruhové účetní soustavě*, která zajišťuje informace oběma skupinám pomocí analytické evidence nákladů, výnosů, ale i aktiv, závazků a vlastního kapitálu;
- v tzv. *dvouokruhové účetní soustavě*, v níž se požadavky obou skupin uživatelů zajišťují v relativně odděleném účetním okruhu.“

Při rozhodování, jestli bude podnik vést jednookruhovou nebo dvouokruhovou účetní soustavu, je důležité zejména to, zda podnik potřebuje změnit ocenění majetku a některých pasiv na hodnoty jiné než ty, které jsou přípustné pro finanční účetnictví. Pokud tedy podnik chce účtovat o tzv. kalkulačních nákladech (např. kalkulační nájemné, úroky, mzdy atd.), musí se rozhodnout pro dvouokruhovou účetní soustavu.

V podnicích, kde manažeři nevyžadují detailnější informace pro rozhodování, se používá spíše jednookruhová účetní soustava, která je v praxi jednodušší. Tam, kde je potřeba detailních informací pro rozhodovací procesy, volíme soustavu dvouokruhovou, která je v praxi složitější.

Pojetí nákladů ve finančním a nákladovém účetnictví

Náklady ve finančním účetnictví vyjadřují **skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené** ekonomické zdroje (zobrazují snížení aktiv či zvýšení závazků). V nákladovém účetnictví je náklad definován jako **hodnotově vyjádřené účelné** vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s uskutečňováním předmětu činnosti podniku. Při vymezení nákladů v nákladovém účetnictví je tedy důležitý účel vynaložení ekonomických zdrojů a přiměřenost jejich výše tomuto účelu, to znamená racionalita vynaložených nákladů. Skutečné náklady v manažerském pojetí jsou náklady, u kterých můžeme posoudit jejich hospodárnost, tzn. porovnat jejich skutečnou výši s předem stanoveným úkolem (Fibířová a kol., 2015).

Nákladem v nákladovém účetnictví nejsou pouze náklady spojené s peněžně vynaloženým zdrojem. Nákladem jsou i faktory, které neodpovídají výdaji peněz, ale poskytují reálný ekonomický přínos podnikových činností (kalkulační odpisy, kalkulační úroky, kalkulační nájemné).

Tab. 2.2 Pojetí nákladů ve finančním a nákladovém účetnictví

| Finanční účetnictví Náklady | Rozdíly | Nákladové účetnictví Náklady |
|---|-------------|--|
| Skutečně vynaložené náklady související se skutečným výdajem peněz (spotřeba materiálu) | = | Skutečně vynaložené náklady související se skutečným výdajem peněz (spotřeba materiálu) |
| Skutečně vynaložené náklady související se skutečným výdajem peněz (odpisy, skutečné úroky atd.) | < = > | Náklady odpovídající hodnotově vynaloženým zdrojům v reálném čase tvorby výkonů (kalkulační odpisy, kalkulační úroky atd.) |
| Jednorázový úbytek vlastního kapitálu (dary apod.) | > | / |

Zdroj: Fibířová a kol., 2015, vlastní zpracování

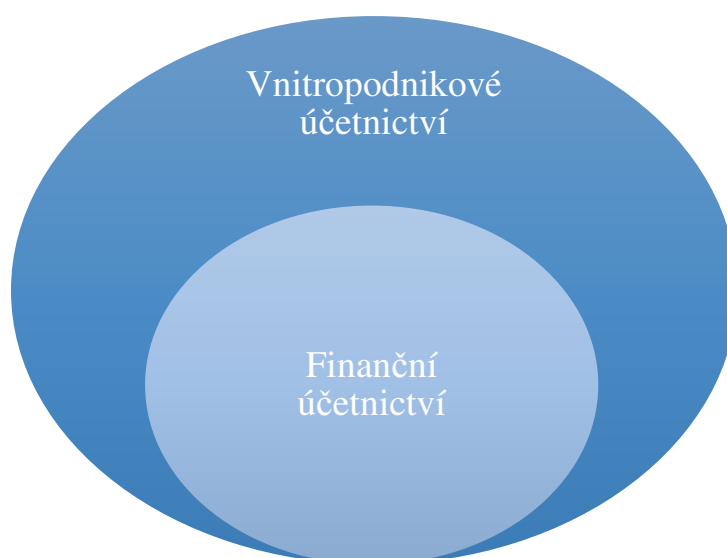
2.4.4.1. Účtování v jednookruhové účetní soustavě

Účtování v jednookruhové soustavě poskytuje informace pro obě skupiny uživatelů (tedy jak externích, tak i interních). Funguje na stejném principu jako finanční účetnictví, ale je doplněno o tzv. spojovací účty, které se využívají k zaúčtování operací vznikajících mezi jednotlivými útvary podniku.

Účetní operace jsou zaznamenávány na příslušné účty podle jednotlivých středisek. Operace vznikající mezi středisky (např. středisko 010 poskytne službu středisku 020, středisko 02 předá výkon středisku 03) jsou zaúčtovány pomocí účtů 599 – Vnitropodnikové náklady a 699 – Vnitropodnikové výkony, stejně jako operace, kdy se rozúčtují náklady nevýrobních středisek.

Důležitým předpokladem pro správné informace poskytované uživatelům je systematické vytvoření analytické evidence, jak z hlediska věcného, tak z hlediska jednotlivých středisek či výkonů. Existuje tedy jen jeden okruh, ve kterém jsou zaúčtovány všechny účetní operace.

Schéma 2.4 Jednookruhová účetní soustava



Zdroj: Fibířová a kol. 2015, vlastní zpracování

Celkový hospodářský výsledek podniku je číselně stejný jako výsledky hospodaření vykázané ve vnitropodnikovém účetnictví podle jednotlivých středisek. V následující tabulce je zobrazena výsledovka daného střediska. Stejně se sestaví výsledovky ostatních středisek. V praxi se obvykle zobrazují nejdříve náklady, které se dále zkoumají, a až poté výnosy, jelikož výnosových účtů je méně a jsou stanoveny předem.

Tab. 2.3 Vnitropodniková výsledovka střediska 010

| Středisko 010 – Hlavní výroba |
|---------------------------------------|
| 5xx |
| 5xx |
| 5xx a další nákladové účty |
| Celková výše nákladových účtů |
| 6xx |
| 6xx |
| 6xx |
| Celková výše výnosových účtů |
| Výsledek hospodaření střediska |

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že analytický účet může mít libovolný počet míst, používá se pro celý účet někdy i 9 míst. V dnešní době je ale zastaralé použití označení hospodářského střediska jako součást analytického účtu, dnes softwary umožňují, aby dané hospodářské středisko bylo zadáno jako samostatná vstupní položka. Ať už se v podniku používá jakýkoliv způsob, v softwaru se vytváří číselníky, nebo seznamy středisek (Lazar, 2012).

V následující tabulce 2.2 jsou zaúčtovány vybrané účetní případy. Účtujeme o výrobě jednoduché prosté. Analytická evidence je zavedena podle přiřazených čísel jednotlivých středisek (středisko Hlavní výroba 10, středisko Výrobní režie 20, středisko Správa 30, středisko Odbyt 40, středisko Realizace 50).

Tab. 2.4 Vybrané účetní případy zaúčtované v jednookruhové účetní soustavě

| Účetní případ | MD | D |
|--|--------|--------|
| Spotřebovaný materiál ve středisku Hlavní výroba | 501.10 | 112 |
| Přímé mzdy ve středisku Výrobní režie | 521.20 | 331 |
| Faktura přijatá za služby ve středisku Správa | 518.30 | 321 |
| Výkony (PSN) střediska Výrobní režie | | |
| ▪ vstupuje do ocenění výroby | 123 | 583.20 |
| ▪ nevstupuje do ocenění výroby | 599.50 | 699.20 |
| Výdejka hotových výrobků | 583.50 | 123 |

Zdroj: vlastní zpracování

2.4.4.2. Účtování ve dvouokruhové účetní soustavě

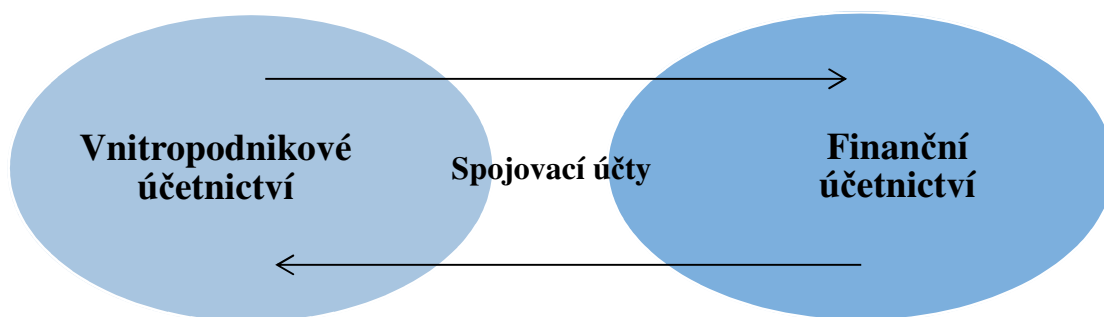
Dvouokruhová soustava slouží k zcela oddělenému účetnictví pro potřeby externích uživatelů a pro potřeby interních uživatelů (manažerů). Každá účetní operace je zaznamenávána dvakrát, nejdříve v rámci finančního účetnictví, a poté je pomocí spojovacích účtů zobrazena v účetnictví vnitropodnikovém. K tomuto převedení z finančního účetnictví do vnitropodnikového slouží účty třídy 8 a 9. K účtování nákladů se využívá účtová třída 8 a k účtování výnosů účtová třída 9. Další členění je zcela v kompetenci podniku, ale je třeba přidat tyto účty do účtového rozvrhu podniku.

Spojovací účty jsou tvořeny také účtovými třídami 8 a 9. Na spojovací účty se účtuje obráceně, oproti účtům, ke kterým se spojuje. Minimálně by měl podnik vytvořit:

- spojovací účet nákladů, pro převody nákladů z finančního účetnictví do vnitropodnikového;
- spojovací účet výnosů, pro převody výnosů z finančního účetnictví do vnitropodnikového;
- spojovací účet zásob, pro převod zásob.

Následující schéma 2.5 zobrazuje způsob fungování dvouokruhové soustavy.

Schéma 2.5 Dvouokruhová účetní soustava



Zdroj: vlastní zpracování

Vnitropodnikové účetnictví je možno vést tzv. **centralizovanou formou** (v rámci jedné účtárny), či tzv. **decentralizovanou formou**, kdy jednotlivá střediska mají samostatné nákladové účetnictví, spojené s finančním účetnictvím a s účetnictvím ostatních středisek pomocí spojovacích účtů (Lazar, 2012).

Pro zaúčtování operací týkajících se jednotlivých podnikových středisek se využívá druhého účetního okruhu (první slouží pro finanční účetnictví). Pro přenesení nákladů (skutečných) z finančního účetnictví na druhý účetní okruh podnik používá tzv. spojovací účty, pomocí kterých tedy převedeme náklady na jednotlivá střediska. Všechna střediska jsou označena číslem (například středisko Hlavní výroba 010, středisko Výrobní režie 020, středisko Správa 030, středisko Odbyt 040, středisko Realizace 050). Dále jsou zřízeny účty pro účtování o hotových výrobcích, polotovarech, nedokončené výrobě, na kterých se účtuje stejně jako ve finančním účetnictví (přírůstky na straně MD, úbytky na straně D). Proti nákladům jednotlivých středisek, jsou zřízeny výnosové účty středisek. Na účet hotové výrobky zaúčtujeme všechny výkony středisek, které vstupují do ocenění výroby, v předem stanovených nákladech. Prodané výkony jsou pak vyúčtovány jako náklad prodejního střediska (středisko Realizace 050, středisko Odbyt 040). Do prodejních středisek se účtují náklady, které nevstupují do ocenění výroby, a to opět v předem stanovených nákladech. Výnosem prodejního střediska je prodejní cena, která je zaúčtována na stranu D výnosového účtu prodejního střediska a na stranu MD spojovacího účtu výnosů. Nakonec se účtuje o nerealizované produkci (konečné zůstatky na účtech hotové výrobky, polotovary atd.), a to na stranu MD spojovacího účtu výnosů a na DAL spojovacího účtu zásob (Lazar, 2012).

Tab. 2.5 Návrh účtů ve vnitropodnikovém účetnictví

| | | nákladový účet | výnosový účet |
|----------------|--------------------|----------------|---------------|
| Střediska | Hlavní výroba 010 | 810 | 910 |
| | Výrobní režie 020 | 820 | 920 |
| | Správa 030 | 830 | 930 |
| | Odbyt 040 | 840 | 940 |
| | Realizace 050 | 850 | 950 |
| spojovací účty | SÚN | 888 | |
| | SÚV | 999 | |
| | SÚZ | 800 | |
| účty skladů | hotové výrobky | 802 | |
| | nedokončená výroba | 801 | |

Zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulka 2.6 zobrazuje účtování vybraných účetních případů. Jedná se o výrobu jednoduchou prostou (pokud bychom účtovali ve výrobě fázové nebo stupňové, nabízí se možnost účtování pomocí nabalených střediskových nákladů nebo pomocí čistých střediskových nákladů). Čísla jednotlivých účtů vychází z tabulky 2.5.

Tab. 2.6 Vybrané účetní případy účtované v druhém účetním okruhu

| Účetní případ | MD | D |
|--|-----|-----|
| PS – Hotové výrobky | 802 | 888 |
| Skutečné náklady střediska Výrobní režie | 820 | 888 |
| PSN střediska Správa | | |
| ▪ vstupuje do ocenění výroby | 802 | 930 |
| ▪ nevstupuje do ocenění výroby | 850 | 930 |
| Výdejka hotových výrobků | 850 | 802 |
| Faktura vydaná za prodané výrobky | 950 | 999 |
| Konečný stav účtu 802 | 999 | 800 |

Zdroj: vlastní zpracování

2.4.4.3. Kombinovaná forma vnitropodnikového účetnictví

V současné době je charakteristická snaha kombinovat jednookruhovou a dvouokruhovou účetní soustavu.

Pokud se při analýze požadavků externích a interních uživatelů zjistí, že jsou do té míry různorodé, že je nelze zajistit bezezbytkovým rozkladem syntetických účtů na analytické, a tedy že oba přístupy vycházejí z odlišného vymezení nebo ocenění aktiv a pasiv, je účelnější pro zobrazení reality v této oblasti zřídit dva okruhy účtů. Naopak, pokud z analýzy vyplyne, že požadavky externích uživatelů finančního účetnictví v jiných částech podnikatelského procesu lze zajistit pouhou součtovou agregací podrobnějších informací nákladového účetnictví, bude informační vztah obou subsystémů v těchto oblastech výhodnější organizovat formou analytické evidence.

V souhrnu se v kombinované formě používá jak analytická evidence účtů, tak i další účetní třídy, které zobrazují detailnější pohled na náklady a výnosy.

3. Proces sestavování kalkulací

3.1. Vymezení kalkulací, základní pojmy

Zásadní podmínkou pro fungování podniku na trhu je schopnost konkurovat ostatním podnikům. Tato schopnost konkurence je spojena s prodejem výkonů podniku. Právě kalkulace je nástroj, který podnik využívá ke stanovení nákladů na výkon a také k určení prodejní ceny výkonu. „Kalkulace slouží tedy k určení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu)“ jak uvádí Fibírová (2015, s. 197).

Kalkulace jsou základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů, slouží jako základ při plánování a kontrole v operativním řízení, dále jsou jedním z významných podkladů pro rozhodování o sortimentu výkonů podniku, slouží jako výchozí základna pro rozhodování o cenové politice, a také slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen (Hradecký a kol., 2008).

Úkolem kalkulací je také sloužit jako:

- podklad pro obhájení ceny zákazníkům;
- podklad pro ocenění výkonů vytvořených vlastní činností ve finančním účetnictví.

Předmětem kalkulace jsou výkony podniku, které jsou určeny k prodeji, ale i ty výkony, které byly vytvořeny pro spotřebu přímo v podniku (vnitropodnikové výkony). Mezi vnitropodnikové výkony patří hlavně služby, například doprava. Podle předmětu kalkulace podnik vybírá vhodnou formu kalkulace. V podniku, kde se vyrábí pouze jeden výkon, je rozvržení nákladů jednoduché, neboť se všechny vztahují k jednomu danému výkonu. Ve výrobě, kde vzniká několik druhů výkonů je rozvržení nákladů komplikovanější, neboť zde kromě nákladů přímých vznikají náklady nepřímé, které se rozvrhují na jednotlivé výkony složitějším způsobem. Předmětem kalkulace také mohou být jednotlivé aktivity v podniku jako například jednotlivé výrobní procesy atd.

„Kalkulační jednice je definována jako určitý výkon, vymezený druhem, měrnou jednotkou, místem vzniku, případně určením výkonu, na který se stanoví nebo zjišťují vlastní náklady,“ jak uvádí Mruzková, Lisztwanová (2010, s. 146).

Kalkulované množství je charakterizováno jako určité množství kalkulačních jednic, pro které se najednou stanovují vlastní náklady.

Kalkulace jsou prezentovány prostřednictvím **kalkulačního vzorce**, který je složen z různých složek kalkulačních nákladů. „*Náklady jsou ve vzorci roztríděné podle kalkulačního členění nákladů, které vyjadřuje vztah, přiřaditelnost a zjistitelnost nákladů na kalkulační jednici,*“ jak uvádí Mruzková, Lisztwanová (2010, s. 151). V základním členění jsou v kalkulačním vzorci náklady rozděleny na přímé náklady a nepřímé náklady. Mezi přímé náklady patří ty nákladové položky, které jsou s jistotou přiřaditelné k danému výkonu. Naopak nepřímé náklady jsou těžko přiřaditelné k určitému výkonu, a jejich přiřazování by pro podnik znamenal časově i nákladově náročný proces. V kalkulačním vzorci nejsou opomíjeny ani náklady režijní a jednicové či náklady variabilní a fixní.

Schéma 3.1 Prvky kalkulace

| | | |
|-------------------|---|--------------------|
| předmět kalkulace | = | kalkulační jednice |
| obsah kalkulace | = | náklady |
| forma kalkulace | = | kalkulační vzorec |

Zdroj: vlastní zpracování

V následující tabulce 3.1. je zobrazen typový kalkulační vzorec, který je základem pro sestavení kalkulací v podniku. Manažeři však typový kalkulační vzorec doplňují o další položky nákladů pro lepší informace pro řízení. V současné době je možno tvořit a doplňovat kalkulační vzorec podle potřeb podnikatelských subjektů.

Tab. 3.1 Typový kalkulační vzorec

| |
|---------------------------------------|
| přímý materiál |
| přímé mzdy |
| ostatní přímé náklady |
| výrobní režie |
| = vlastní náklady výroby |
| správní režie |
| = vlastní náklady výkonu |
| odbytová režie |
| = úplné vlastní náklady výkonu |

Zdroj: vlastní zpracování

V dynamických kalkulacích jsou rozděleny především položky režijních nákladů na variabilní a fixní, což poukazuje na změny těchto nákladů při změně objemu výroby.

Manažeři podniků stále častěji využívají **retrográdního kalkulačního vzorce**, kterým stanovují nebo zjišťují marži (zisk) výkonu. Naproti tomu typový kalkulační vzorec zjišťuje a stanovuje náklady výkonu. Jak tvrdí Fibírová a kol. „význam vytvořeného výkonu lze soudit podle jeho přínosu podniku, nikoliv podle nákladů, které při jeho tvorbě byly vynaloženy“ (2015, s 207).

V rámci retrográdního kalkulačního vzorce se analyzuje výše zisku ve vztahu kalkulovaných nákladů a dosažené ceny. Tento vztah kalkulovaných nákladů a dosažené ceny výkonu je rozdílový. Retrográdní kalkulační vzorec má pak následující podobu:

- prodejní cena
- - kalkulované náklady výkonu
- = marže (přínos) výkonu.

3.1.1. Klasifikace kalkulací

Kalkulace podle hlediska hospodárnosti

Aby podnik sestavoval kalkulace smyslně, je potřeba kalkulace hodnotit **z hlediska hospodárnosti**. V této souvislosti se kalkulace člení na:

- kalkulace skutečných cen,
- kalkulace standardní,
- kalkulace normové.

„V kalkulaci skutečných cen jsou náklady oceněny reálnými cenami včetně výkyvů, rabatů nebo skont, kurzových vlivů platnými v daném časovém období sestavení kalkulace. V podstatě se jedná o aktuální výslednou kalkulaci nákladů, sestavenou za dané období. Kalkulace je zpracována na základě skutečných cen vstupů i skutečných naturálních spotřeb jednicových materiálů a surovin, technologických energií, časů jednicových pracovníků atd. na kalkulační jednici,“ jak uvádí Mruzková, Lisztwanová (2013, s. 176).

Kalkulace standardní je kalkulace nákladů zaměřena na srovnání se skutečnými náklady na kalkulační jednice. Kalkulace je tvořena na principu standardů, což jsou předem stanovené hodnotové nebo naturální veličiny na kalkulační jednici.

Kalkulace normová je předběžnou kalkulací, která je vytvořena na základě norem spotřeby zdrojů. V případě jednicových nákladů využíváme operativních norem. Normová kalkulace se především využívá pro operativní hodnocení výrobních procesů. Tato metoda využívá srovnání předem stanovených nákladů se skutečnými a náklady jsou zapojeny již do samotného systému evidence nákladů v manažerském účetnictví. Tato metoda se používá ve strojírenství, stavebnictví, především v zakázkové výrobě. Pro výrobní proces jsou v oblasti řízení směrodatné technickohospodářské normy, pomocí kterých jsou výrobní procesy konkrétně dány (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Klasifikace kalkulací dle rozsahu nákladových položek v kalkulaci

Kalkulace členíme podle skutečnosti, zda jsou náklady na kalkulační jednici zahrnuty úplně nebo neúplně. Kalkulace jsou členěny na:

- **kalkulace plných nákladů,**
- **kalkulace neúplných (variabilních) nákladů.**

V **kalkulaci plných nákladů** je brán ohled především na rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Náklady se přiřazují výkonu, se kterým souvisí. Jednotlivým výkonům jsou přiřazovány jak fixní, tak variabilní náklady, a neexistuje tedy úvaha o příčinném vzniku těchto nákladů. Variabilní náklady se mění v souvislosti s objemem výroby (objemem vytvořených výkonů), naproti tomu náklady fixní se mění v časovém intervalu.

„Kalkulace plných nákladů je tak statickým zobrazením kalkulovaných hodnotových veličin výkonu, který vyjadřuje náklady a zisk výkonu pouze v případě, že se nemění objem a sortiment prováděných výkonů.“ jak uvádí Fibírová (2015, s. 203) .

Kalkulace plných nákladů není vhodná pro zjištění podílu výkonu na tvorbě zisku, pro rozhodování manažerů o variantách sortimentu ani pro rozhodování o prodejní ceně výkonu. Je však dobrým nástrojem pro srovnání konkurenceschopnosti podniku s ostatními podniky v dané podnikatelské oblasti.

Pokud se mění tržní podmínky, je potřeba na tyto změny reagovat. Proto je pro řídicí pracovníky důležitá závislost nákladů na objemu výkonů, tedy členění nákladů na fixní a variabilní. Kalkulace, kde se člení náklady tímto způsobem, je nazývána **kalkulací variabilních nákladů** (neúplných nákladů). Rozdílem oproti kalkulaci plných nákladů je zde odlišení nákladů, které vznikají v souvislosti s daným výkonem, tedy kalkulace odlišuje náklady vzniklé v důsledku výroby daného výkonu (variabilní náklady) a náklady vzniklé

v časovém intervalu (náklady fixní). Variabilní náklady zde zahrnují jak přímé, tak i nepřímé variabilní náklady, stejně je tomu u fixních nákladů.

„Podstata kalkulace variabilních nákladů je založena na předpokladu, že:

- *jednotlivý výkon vyvolává pouze variabilní náklady;*
- *fixní náklady jsou považovány za nedělitelný celek, který bylo třeba vynaložit v souvislosti se zajištěním podmínek pro podnikání; fixní náklady jsou výsledkem celkové činnosti za určité časové období;*
- *nezpůsobuje-li jednotlivý výkon fixní náklady, pak nepřináší ani zisk;*
- *ekonomický přínos při prodeji výrobku za konkrétní cenu je vyjádřen pomocí veličiny příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku (marže);*
- *to, zda v daném období bude dosaženo zisku nebo vznikne ztráta, závisí na rozsahu prodeje a jeho struktuře,“* jak uvádí Mruzková, Lisztwanová (2013, s. 184).

Klasifikace kalkulací ve specifických výrobních podmínkách

Kalkulace nákladů podle specifických podmínek výroby dělíme na:

- **kalkulaci zakázkovou,**
- **kalkulaci sdružených výkonů.**

Kalkulace zakázková se využívá u výroby výkonů podle specifických požadavků zákazníků. Kalkulace zde slouží zejména pro stanovení ceny výkonu při prodeji výkonu zákazníkovi, a také pro kontrolu předem stanovených a výsledných nákladů na zakázku. Předmětem kalkulace v zakázkové výrobě je celková zakázka nebo někdy i jednotlivé části (výkony) týkající se zakázky. Kalkulovaným množstvím je zde celkové množství výkonů, zařazených do určité zakázky.

Kalkulace se sestavuje na časové období, které souvisí s dobou trvání zakázky, tedy charakter kalkulací v zakázkové výrobě je neperiodický (zakázka může trvat jak jeden měsíc, tak i jeden rok). Základem pro sestavení kalkulace je zakázkový list, který obsahuje údaje o typu výkonu, dodací lhůtě, postupu při výrobě atd. Každá zakázka má své zakázkové číslo, které se vytváří podle vnitropodnikových směrnic v podniku. Přímé náklady, zjištěné na danou zakázku jsou obsaženy v zakázkovém listu, a jsou to hlavně jednicové náklady jako spotřeba materiálu atd. Nepřímé náklady jsou rozvrženy podle rozvrhové základny a jedná se především o náklady výrobní, správní, zásobovací, odbytové režie.

Ve **sdrožené výrobě** vzniká najednou více druhů výrobků různého charakteru bez možnosti ovlivnit poměr těchto výkonů. Patří sem zejména výroby chemického zaměření (zpracování ropy). Vznikají tedy výrobky hlavní, vedlejší a v některých případech i odpad. Důležitý pro sestavování kalkulací je vznik sdrožených nákladů, které vznikají v důsledku sdrožené výroby jako celku. Tyto sdrožené náklady jsou proto nepřímé, nezjistitelné na jednotlivé výkony podniku. Specifickým rysem sdrožené výroby je proto neexistence přímých nákladů.

„Předmětem kalkulace jsou vždy jednotlivé druhy hlavních výrobků dokončené v období vytvoření kalkulace. Pro kalkulování nákladů se používají následující postupy:

- *odečítací způsob,*
- *rozčítací způsob,*
- *jejich kombinace,“* jak uvádí Mruzková, Lisztwanová (2010, s. 246).

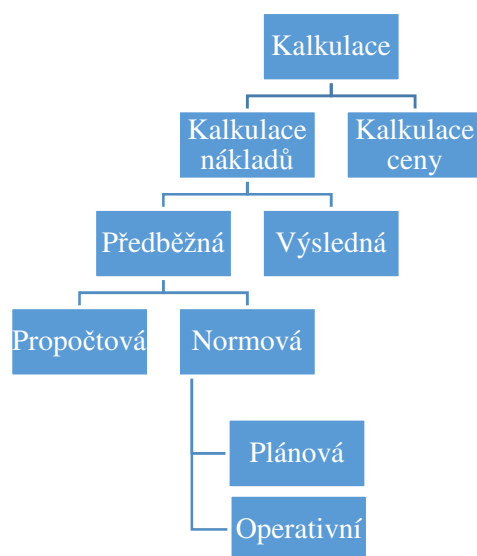
Při stanovení nákladů pro vedlejší výrobky využívá podnik známou prodejní cenu, sníženou o předpokládaný zisk.

3.2. Prvky kalkulačního systému

Kalkulační systém podniku tvoří veškeré kalkulace, které jsou v podniku tvořeny. Jedná se o kalkulace sestavené pro strategické řízení, operativní řízení a také pro následnou kontrolu průběhu výroby výkonů podniku.

Následující schéma 3.2 obsahuje jednotlivé prvky kalkulačního systému.

Schéma 3.2 Prvky kalkulačního systému



Zdroj: vlastní zpracování

Kvalitu kalkulačního systému určuje vzájemná vazba a porovnání jednotlivých kalkulací, možnost kombinace jejich informací atd. Nezáleží pouze na rozsahu a obsahu kalkulací.

Podnik využívá kalkulace také podle funkce, kterou plní v procesu řízení. Z tohoto hlediska se rozlišuje kalkulace předběžná a kalkulace výsledná.

3.2.1. Předběžné kalkulace

Kalkulace předběžné jsou sestavovány před začátkem výroby výkonu podniku. Jejich funkcí je stanovení nákladového úkolu. Předběžné kalkulace se dělí z hlediska úkolů, které plní, a způsobu sestavení na **propočtové, operativní a plánové**. Jak je zřejmé ze schématu 3.2., plánové a operativní kalkulace se označují pojmem normové kalkulace (Fibířová a kol., 2015).

Předběžné kalkulace slouží ke zjištění, jakou výši nákladů podnik musí vynaložit na výrobu kalkulační jednotice. Mimo jiné zjišťuje, zda se podniku vyplatí výkon vyrábět. Pomocí předběžných kalkulací se zjišťuje předběžná cena výkonu.

Předběžná kalkulace obsahuje oproti výsledné kalkulaci předběžné náklady, případně předběžnou cenu na kalkulační jednotici.

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace slouží zejména k zhodnocení, zda bude výroba nového výkonu v podniku pro firmu efektivní nebo nikoliv. Dále je jejím cílem návrh ceny výkonu. Tedy propočtovou kalkulaci podnik sestavuje před zahájením výroby. V této fázi se zjišťují předpokládané náklady na výrobu a prodej výkonu. V zakázkové výrobě je propočtová kalkulace nástrojem stanovení ceny výkonu a také nástrojem pro jednání o ceně se zákazníkem.

Propočtová kalkulace se sestavuje v zakázkově orientovaném typu činnosti před zpracováním zakázky (před výrobou), tedy v předvýrobní etapě, kdy probíhá jednání se zákazníkem a samotná příprava zakázky (výroby).

V hromadné a sériové výrobě se propočtová kalkulace vyhotovuje spolu s plánovou a výchozí operativní kalkulací v předvýrobní etapě, kdy probíhá výzkum a vývoj, vyhotovení prototypu výrobku a příprava výroby.

Tradičním cílem propočtové kalkulace je v zakázkové výrobě (nízká úroveň konkurence, dlouhý výrobní cyklus) vyjádření nákladové náročnosti výkonu a dát poklad pro zpracování **cenové nabídky**. Ve výrobě, kde se více projevuje konkurence, se role propočtové kalkulace mění. V tomto případě je cílem propočtové kalkulace spíše vyjádření cílových podmínek, které by měl podnik dodržet, pokud chce daný výkon uvést na trh. Přístup, kdy podnik stanoví cílové podmínky pro kalkulaci, se nazývá **kalkulace cílových nákladů** (Target Costing) (Král, 2010).

Schéma 3.3 Srovnání tradičního pojetí propočtové kalkulace s pojetím založeným na stanovení cílových nákladů



Zdroj: Král (2010), vlastní zpracování

Plánová kalkulace

Plánová kalkulace je sestavována na určitý časový interval. Zobrazuje výši nákladů výkonu, které by mělo být v průběhu časového období dosaženo na tvorbu výkonů. Úkolem plánové kalkulace je poskytnout informace tzv. hlavnímu podnikovému rozpočtu pro rozpočtování jednicových nebo variabilních nákladů v rozpočtové výsledovce, dále výdajů týkajících se jednicových nákladů v rozpočtu CF, a také pro ocenění zásob vlastní výroby zobrazených v rozpočtové rozvaze (Fibířová a kol., 2015).

Časové období, na které se sestavuje plánová kalkulace bývá zpravidla rok. Kalkulace obsahuje předpokládané náklady výkonu v příštím období. Plánová kalkulace patří mezi kalkulace normové, z čehož vyplývá, že se sestavuje až když podnik zná spotřební a výkonové normy. Proto se tato kalkulace využívá pro výkony, které se vyrábějí již delší období. Využívá se proto spíše u hromadné a sériové výroby, a naopak není využívána v případě zakázkové výroby.

Plánová kalkulace se sestavuje buď na dílčí období nebo na celé rozpočtové období (jeden rok). Plánová kalkulace na celé rozpočtové období se stanoví jako průměr dílčích kalkulací vážený plánovaným objemem výroby.

Operativní kalkulace

„Primárním úkolem operativní kalkulace je vyhodnotit plnění úkolu ve výši skutečných nákladů při tvorbě výkonu na hierarchicky nejnižších místech v podniku,“ jak uvádí Fibírová (2015, s. 245).

Operativní kalkulace se vyhotovuje vždy pokud dochází ve výrobě k nějakým změnám. Obsahuje položky přímých nákladů. V průběhu výroby dochází k porovnávání plánové kalkulace a operativní kalkulace, a vyhodnocuje se plnění ročního plánu nákladů.

Podkladem pro vyhotovení jsou normy spotřeby materiálu a času, režijní položky jsou stanoveny podle přírážek režijních nákladů (jednotlivých režijních středisek) (Hradecký a kol., 2008).

Kalkulace operativní je v podnicích jedna z nejpresnějších kalkulací a má charakter okamžikové kalkulace, kdy v každém okamžiku je jasná výše operativních norem spotřeby zdrojů.

3.2.2. Výsledná kalkulace

Obsahem výsledné kalkulace jsou průměrné skutečně vynaložené náklady na jednotku výkonu za určité časové období. Je hlavně kontrolním nástrojem hospodárnosti a také zakončením celé kalkulační soustavy. Skutečné náklady vynaložené na výkon jsou zjištěny z účetnictví.

Výsledná kalkulace také slouží jako nástroj pro sestavování propočtové kalkulace podobnému výrobku, který chce podnik zavést do sortimentu, a také jako nástroj pro sledování vývoje vlastních nákladů daného výkonu.

Podoba kalkulace je dvojí. Sestavuje se buď okamžiková výsledná kalkulace nebo intervalová výsledná kalkulace. Intervalová výsledná kalkulace se sestavuje na období (například měsíc, čtvrtletí apod.). Naopak výsledná kalkulace má charakter okamžikové kalkulace, pokud zobrazuje náklady na výkon za kratší časové období, než je jeden měsíc (náklady za směnu, den, týden).

Výsledná kalkulace má vysokou vypovídací schopnost v zakázkové výrobě, kde je velmi náročné stanovit budoucí náklady s přesností (vzhledem k dlouhému výrobnímu cyklu). Proto je zde důležitá kontrola plánovaných nákladů s těmi skutečně vynaloženými. Naopak v hromadné výrobě je spíše nástrojem pro analýzu odchylek skutečných nákladů od plánovaných nákladů (Čechová, 2011).

Pro účinnou kontrolu hospodárnosti je dobré sestavovat jak předběžné, tak i výsledné kalkulace, jelikož jejich sestavování umožňuje zjištění odchylek od předem stanovených nákladů. Důležitým předpokladem pro srovnatelnost položek je však použití jak stejných kalkulačních položek, stejného kalkulačního vzorce, tak i výběr obdobné kalkulační metody pro výpočty kalkulací.

3.3. Tvorba kalkulačního systému

Podnik tvoří kalkulační systém podle typu své činnosti (podle organizačních, technologických podmínek apod.). Sestavení systému kalkulací je náročnou činností, neboť musí zajistit určitou vypovídací schopnost pro řízení podniku. Systém kalkulací by měl navazovat také na účetnictví podniku, rozpočty, statistiku.

Při sestavování systému kalkulací v podniku platí následující postup.

1. Analýza výrobního procesu v podniku

Náplní tohoto kroku je identifikace výrobního procesu, určení kalkulačních jednic, zajištění stávajícího stavu operativní evidence o tvorbě jednotlivých výkonů. Pokud v podniku neexistuje operativní evidence, je nutné ji zavést. Taktéž co se týče norem spotřeby ekonomických zdrojů.

V rámci analýzy je prováděno také rozdělení výrobního procesu na jednotlivé fáze, stupně nebo činnosti. Dále se určuje hlavní činnost a definují se jednotlivé fáze, stupně a činnosti. Provádí se také definice výstupů jednotlivých fází, stupňů a činností spolu s jejich

předáváním a evidencí. Poté se vymezí kalkulační jednice detailně svými znaky (parametry, místo vzniku apod.). Posledním krokem v rámci analýzy výrobního procesu je zajištění operativní evidence a zajištění a aktualizace norem spotřeby ekonomických zdrojů, výkonových norem atd. (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

2. Určení ekonomické struktury

Hlavním bodem tohoto kroku je evidovat skutečné a předem stanovené náklady podle jednotlivých hospodářských středisek. Nejdříve tedy musí vedení podniku určit jednotlivá ekonomická střediska, za která bude zjišťovat výsledky hospodaření. Pro jednotlivá ekonomická střediska jsou tvořeny rozpočty nákladů a výnosů a také prostřednictvím účetnictví je zajištěna evidence skutečných nákladů jednotlivých středisek.

3. Analýza nákladů

Cílem je zajistit klasifikace nákladů na dané kalkulační jednice ve výsledných i předběžných kalkulacích. Analýza se provádí například pomocí zjištění výskytu jednotlivých druhů nákladů v daných hospodářských střediscích. Doporučuje se také analýza detailnosti evidence nákladových druhů v účtovém rozvrhu. Poté se provádí úprava účtového rozvrhu podle požadované evidence významných nákladových druhů v analytické evidenci (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Dále jsou náklady v této fázi identifikovány a rozděleny na přímé a nepřímé a také na jednicové a režijní.

4. Sestavení systému kalkulací

Na základě předchozích kroků jsou sestavovány jednotlivé kalkulace. Návrhy kalkulací jsou diskutovány s pracovníky, kteří se zabývají sestavováním kalkulací a také s uživateli těchto kalkulací.

Prvním krokem pro sestavení kalkulačního systému je tedy určit druhy kalkulací, které budou v podniku sestavovány, jak pro kontrolu, tak i pro řízení nákladů. Následuje zvolení časového období, pro které budou kalkulace sestavovány. Časové období se bude lišit dle jednotlivých druhů kalkulací.

Dále pracovníci navrhнут a sestaví kalkulační vzorec. Důležitým faktorem při sestavování kalkulačního vzorce je uvědomění si, na jakém principu je kalkulace sestavována (kalkulace plných či variabilních nákladů, statická či dynamická kalkulace atd.).

Určení jednotlivých kalkulačních položek je dalším krokem při sestavování kalkulací. S využitím výpočetní techniky je vhodné sestavení co nejdetailnějšího kalkulačního vzorce, kde budou jednotlivé položky významné.

V podniku se dále musí zvolit postup, jakým se budou přiřazovat přímé náklady dané kalkulační jednotci. Způsob výpočtu těchto nákladů je závislý na normách spotřeby ekonomických zdrojů, případně také normativů režijních nákladů přiřaditelných kalkulační jednotci a z operativní evidence. Stanovení způsobu přiřazování nepřímých nákladů kalkulační jednotci je dalším krokem. S tímto souvisí zvolení vhodné kalkulační metody pro rozvrhování nákladů. Doporučuje se využívat různé varianty rozvrhování (také různé druhy rozvrhových základů). Závěrečným krokem je uvedení formy a způsobu sestavení kalkulací do vnitropodnikových směrnic podniku (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

3.4. Metody kalkulace

Kalkulační metodu vybírá podnik na základě složitosti výrobního procesu a struktury výkonů. Tyto metody pomáhají vyčíslit náklady na jednotlivé výkony. V této souvislosti jde zejména o rozvržení nepřímých nákladů na kalkulační jednice.

Členění kalkulací podle použité metody kalkulací je následující:

- **kalkulace dělením prostá,**
- **kalkulace dělením s poměrovými čísly,**
- **kalkulace přiřázková.**

Kalkulace prostým dělením se využívá v podnicích, které vyrábějí stejnorodé výkony. Tyto výkony jsou charakteristické stejnou nákladovou náročností. Pro výpočet skutečných nepřímých nákladů na jednotku se vydělí celková výše nepřímých nákladů (nájemné, odpisy, cestovné) se skutečným množstvím výkonu za dané časové období. Aby tato metoda nezkreslovala výslednou výši nákladů na jednici, je důležité, aby výkony podniku byly opravdu stejnorodé.

Přímé náklady na kalkulační jednici v předběžné kalkulaci se zjistí vynásobením normy spotřeby daného druhu ekonomického zdroje a cenou daného druhu ekonomického zdroje. Režijní náklady na kalkulační jednici se vypočítají jako podíl daného rozpočtovaného režijního nákladu na dané období a plánovaného množství výkonů za dané období (plánované množství výkonů stejnorodého charakteru).

Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly je využívána v podnicích, které vyrábějí více druhů výkonů, avšak jednotlivé výkony jsou vyráběny podle stejného technologického postupu a liší se pouze některými parametry (například hmotnost, pracnost).

Hlavním problémem při sestavování této kalkulace je rozvržení nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Rozdílnost výše nákladové náročnosti jednotlivých druhů výkonů je dán právě odlišnými parametry výkonů (rozdílná nákladová náročnost není dána rozdílem v technologickém postupu při výrobě). Předpokladem je, že výkony s vyšší náročností na výrobu mají vyšší nepřímé náklady.

„Při rozvrhování nepřímých nákladů je odvozen poměr těchto nepřímých nákladů mezi kalkulačními jednicemi, který je vyjádřen pomocí tzv. poměrových čísel. Poměrová čísla je možno odvodit z individuálních kalkulací nebo z technicko-technologických parametrů,“ jak uvádí Mruzková, Lisztwanová (2013, s. 202).

Pokud se určuje poměrové číslo pomocí individuálních kalkulací, pak je nejdříve zvolen tzv. základní výkon (například výkon s nejvyšším objemem výroby). Poměrové číslo se tedy vypočte jako poměr nákladů daného výrobku a poměr nákladů základního výrobku. V této metodě je předpokladem stejný poměr nepřímých nákladů mezi jednotlivými výkony a nákladů zjištěných z individuální kalkulace. Poměrové číslo základního výrobku je vždy rovno 1.

Tento způsob vyjádření poměrového čísla není příliš výhodný, jelikož sestavování individuálních kalkulací nákladů jednotlivých výkonů je složité. Další nevýhodou tohoto způsobu je ovlivnitelnost poměrových čísel cenovou úrovní nákladů, a také změny cen, které ovlivňují výši nákladů by vedlo ke změně poměrových čísel, i když náročnost zpracování výkonů zůstane stejné.

Poměrové čísla mohou být vyjádřena pomocí technicko-technologických parametrů, které jednotlivé výkony odlišují. Předpokladem tedy je, že poměr nepřímých nákladů kalkulačních jednic je stejný jako poměr parametrů, které výkony odlišují (například rozměr výrobků, hmotnost, doba trvání výroby). Pak je zde důležité rozlišit, zda je tento poměr v přímé nebo nepřímé souvislosti.

Pokud existuje přímá souvislost mezi daným parametrem výrobku a nepřímými náklady, pak vyšší nepřímé náklady odpovídají vyšší náročnosti zhotovení výrobků. V tomto případě jsou výrobku s vyšší náročností výroby přiděleny vyšší náklady nepřímé (v opačném případě jsou výrobku s nižší náročností výroby přiděleny nižší nepřímé náklady).

Dále se pokračuje podobně jako u předchozího způsobu stanovení poměrového čísla. Opět je zvolen základní výkon (kritériem výběru může být například nejvyšší objem vyrobených výkonů, výrobek s nejnižší nebo nejvyšší hodnotou technického parametru atd.). Poměrové číslo je pak výsledkem dělení parametru daného výrobku a parametru základního výrobku. Poměrové číslo základního výrobku je opět rovno 1.

Tento způsob určení poměrového čísla je výhodnější, protože parametry výrobků nejsou ovlivněny cenovými vlivy. Stanovená poměrová čísla jsou stejná, dokud se nezmění parametry výrobků. Při změně parametrů, zavedení nového výrobku a v dalších případech je nutná aktualizace těchto čísel.

Metoda přírážkové kalkulace

Využívá se především v podnicích, kde má výroba charakter různorodý, vyrábí několik druhů výkonů. Jelikož jsou jednotlivé druhy výkonů zpracovávány různými výrobními postupy, bude poměr nákladů mezi výkony jiný. Základním členěním nákladů v tomto případě, je členění na přímé a nepřímé náklady.

Přímé náklady se zjistí pro účely předběžné kalkulace z techniko-hospodářských norem a cen vstupů, pro účely výsledné kalkulace z operativní evidence a skutečných cen vstupů (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

V předběžné kalkulaci se rozvrhují nepřímé náklady pomocí tzv. rozvrhové základny. V podniku se tedy nejdříve zvolí vhodná rozvrhová základna (například celkové jednicové mzdy). Procentní přírážku režijních nákladů vypočítáme jako poměr dané rozvrhované režijní složky a zvolené rozvrhové základny (viz následující vzorec).

$$\% \text{ přírážka} = \frac{\text{výše režijních nákladů za dané období}}{\text{zvolená rozvrhová základna}} \times 100$$

Rozvrhová základna by měla být veličinou, k níž mají rozvrhované náklady vztah příčinné souvislosti, a to v maximální míře. Zároveň by měla být dostatečně velká, aby malé změny nezpůsobily nadměrné výkyvy v rozvrhovaných nákladech. Také by měla být snadno zjistitelná a kontrolovatelná (Hradecký a kol., 2008).

4. Analýza vnitropodnikového účetnictví ve vybrané stavební společnosti

4.1. Představení vybrané stavební společnosti

Vybraná stavební společnost s ručením omezeným (dále jen „společnost“) byla založena již roku 1993. Společnost provádí výstavbu železobetonových či ocelových hal (výrobních, skladových), budov pro administrativní účely, zemědělských objektů, občanských staveb a rodinných domů či bytů, a to jak v Moravskoslezském kraji, tak i po celé České republice i v zahraničí (např. Slovensko). Činností společnosti je provádění komplexní realizace objektů.

Firma sídlí ve dvoupatrové administrativní budově, přičemž přízemí a druhé patro pronajímá jiným subjektům. V této administrativní budově se nachází kanceláře pro jednatele společnosti, sekretariát, ekonomické oddělení, personální oddělení, dvě zasedací místnosti, kancelář manažera výroby, kancelář rozpočtářů, kancelář zásobovačů a kanceláře stavbyvedoucích.

Společnost pronajímá na základě nájemních smluv dva bytové domy a jednu skladovou halu, které má ve svém vlastnictví. Společnost má najaté prostory, které využívá jako sklad materiálu, nářadí, stavebních buněk apod.

Ve společnosti funguje integrovaný systém managementu kvality, managementu ochrany životního prostředí a managementu bezpečnosti práce. Společnost spolupracuje se středními průmyslovými školami a se středními odbornými učiteli, kde nabízí možnost vykonání povinné školní praxe, letní brigády nebo zapojení do pracovního procesu po absolvování těchto škol. Společnost se také zapojila do projektu Studuj řemesla, který poskytuje řadu výhod pro studenty učňovských oborů (např. vybavení zdarma, placená prázdninová praxe).

4.1.1. Základní údaje o společnosti

Vybraná obchodní společnost vznikla 30. července 1993 zápisem do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě. Základní kapitál společnosti činí 1 000 000 Kč. Společnost vlastní dva společníci, kteří jsou zároveň i jednatelem.

Společnost zaměstnává v současné době 16 pracovníků technickohospodářských a 47 dělníků (včetně tesařů).

Mezi nejvýznamnější dodavatele společnosti ve vztahu k dodávce stavebního materiálu patří například Stavebniny PRO-DOMA, SE; dále Stavebniny DEK, a.s. a také Andrla CZ, s.r.o.

V případě subdodavatelů se jedná jak o větší firmy, které realizují dodávku a montáž vzduchotechniky, zámečnických výrobků, ocelových konstrukcí apod., tak i o menší subdodavatele, kteří realizují zemní práce, elektro, pomocné stavební práce, jeřábnické práce apod.

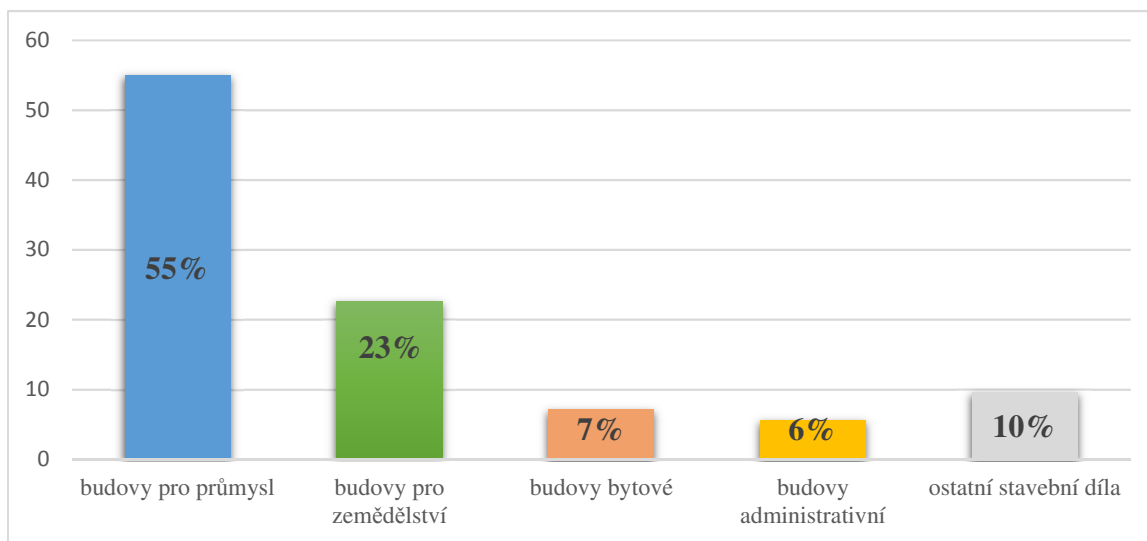
4.1.2. Jednotlivé druhy činnosti

Stavební společnost v roce 2017 realizovala stavbu, rekonstrukci či modernizaci:

- bytových domů,
- administrativních budov,
- budov pro obchod,
- budov pro průmysl,
- budov pro společenské a kulturní účely,
- škol, univerzit a budov pro výzkum,
- budov pro zemědělství,
- zpevněných ploch,
- kanalizací,
- sportovních hřišť,
- ostatních staveb pro sport a rekreaci.

V následujícím grafu je zobrazen podíl tržeb ze čtyř dominujících skupin stavebních děl a ostatních děl na celkových tržbách ze stavební činnosti společnosti za rok 2017.

Graf 4.1 Podíl tržeb jednotlivých druhů stavebních děl na celkových tržbách ze stavební činnosti v roce 2017



Zdroj: Roční výkaz odvětvových ukazatelů ve stavebnictví vybrané společnosti za rok 2017, vlastní zpracování

Z grafu je patrné, že tržby ze stavební činnosti společnosti byly nejvyšší z realizovaných zakázek pro výstavbu průmyslových budov. Druhým největším zdrojem tržeb byla výstavba budov pro zemědělství.

4.2. Účetnictví společnosti

Účetnictví společnosti s.r.o. vede ekonomka, pracující jak na ekonomickém oddělení, tak na personálním oddělení. Dříve v této společnosti vedla mzdovou agendu samostatná pracovnice, dnes již všechno zajišťuje jeden pracovník.

Ekonomka společnosti je zodpovědná za vedení finančního účetnictví a správného sestavení účetní závěrky, která musí být ověřena auditorem. Účetní závěrku ekonomka sestavuje k 31. prosinci běžného období.

O dlouhodobém nehmotném majetku společnost s výjimkou goodwillu účtuje od výše 20 000 Kč a o samostatných movitých věcech od výše 40 000 Kč. Dlouhodobý majetek se oceňuje pořizovací cenou. Dlouhodobý majetek pořízený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady.

Zásoby se oceňují pořizovacími cenami, při úbytku pak cenou zjištěnou aritmetickým průměrem z pořizovacích cen. O zásobách se účtuje způsobem „A“ podle ČÚS č. 015. Součástí pořizovací ceny zásob jsou také náklady související s pořízením zásob (přeprava, clo, pojistné).

Společnost má ve svém dlouhodobém majetku užitková auta Renault Trafic, která využívají převážně stavbyvedoucí, dále osobní auta, která využívají jednatelé společnosti a zaměstnanci společnosti. V evidenci dlouhodobého majetku je nakladač Locust, používaný na stavbách. Většinu stavebních strojů a zařízení zajišťují subdodavatelé nebo si je společnost najímá od jiných firem, proto v evidenci dlouhodobého majetku nemá veškerou stavební techniku a jiné stavební zařízení.

Společnost vede pouze zakázkovou výrobu. Veškeré náklady, vznikající během realizace výroby se účtují přímo na konkrétní zakázku nebo do režii. Ty náklady, které nelze jednoznačně přiřadit konkrétní zakázce, jsou účtovány do správní režie, která je v jednotlivých měsících rozpouštěna na jednotlivé zakázky podle daného kalkulačního vzorce.

Nedokončenou výrobu společnost oceňuje na úrovni vlastních nákladů výroby (přímé náklady a výrobní režie).

Tab. 4.1 Způsob ocenění nedokončené výroby

| | |
|-------------------------------------|-----------------------|
| A. přímé náklady | přímý materiál |
| | přímé mzdy |
| | mechanismy |
| | ostatní přímé náklady |
| B. výrobní režie | |
| (A+B) vlastní náklady výroby | |

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost využívá informační systém Helios Orange. Firma je s tímto softwarem spokojená, jelikož nabízí komplexní řešení firemních procesů. Software řeší jak účetnictví, tak personalistiku, oběh zboží apod. Tento software je nejrozšířenějším informačním systémem mezi malými a středními podniky. Do softwaru má přístup nejen ekonomka společnosti, ale i jednatelé, sekretářka, a zásobovači. Avšak vstup do modulu Účetnictví je povolen pouze jedné osobě, je zde zaveden limit pro uživatele.

Účetnictví společnost vede v plném rozsahu. Podle potřeb společnosti byl vytvořen účtový rozvrh, který vychází ze směrné účtové osnovy (viz. **příloha č. 1**).

Vnitropodnikové účetnictví společnosti je orientováno na jednotlivé výkony, proto nejsou zřízena hospodářská střediska. Společnost sleduje své hospodaření v rámci jednotlivých zakázek (výkonů). Společnost vede vnitropodnikové účetnictví pomocí jednoho účetního okruhu, tzn. využívá jednookruhové účetní soustavy. Z toho vyplývá, že jednotlivé syntetické účty jsou dále členěny pomocí analytické evidence. Společnost vede analytickou evidenci jak pro nákladové účty, tak pro výnosové.

Analytický účet začínající číslem 5 značí, že se na tento účet ve společnosti účtují režijní náklady (například 518.5xx). Naopak pokud analytický účet začíná jakýmkoliv jiným číslem, jedná se o náklady jednicové. Nedaňové účty, tedy účty, které nejsou zahrnovány do daňového základu, se označují v analytické evidenci trojčíslím 099 (například 518.099).

Analýza analytické evidence nákladového účtu 518 – Ostatní služby

V následující tabulce 4.2 je zobrazena analytická evidence účtu 518 – Ostatní služby. Tabulka obsahuje pouze ukázkou analytické evidence, protože ve společnosti je vedena velmi podrobná analytická evidence účtu 518 – Ostatní služby. Celá analytická evidence účtů je součástí **Přílohy 1**.

Tab. 4.2 Ukázkou analytické evidence u nákladového účtu 518 - Ostatní služby

| | |
|---------|---|
| 518.001 | Služby SUB-reklamace |
| 518.099 | Náklady nezahrnované do daňového základu (služby) |
| 518.301 | Výkony strojů pro zemní práce + plošiny |
| 518.303 | Výkony autojeřábů |
| 518.330 | Nájem stavebních strojů + plošiny |
| 518.340 | Nájem lešení, bednění, plotů |
| 518.394 | Ostatní přeprava na zakázku |
| 518.415 | Uložení odpadů na skládku – na zakázku |
| 518.420 | Poddodávky stavebních prací |
| 518.421 | Rezervy SUB |
| 518.422 | Rezervy INVESTOR |

| | |
|---------|---|
| 518.423 | Rezervy MECH |
| 518.510 | Vývozy na skládky – komunální odpad |
| 518.511 | Skládka – uložení (režie) |
| 518.521 | Rezerva na odměny THP |
| 518.522 | Ostatní přeprava - správa |
| 518.527 | Školení zaměstnanců |
| 518.528 | BOZP – ostatní služby |
| 518.529 | Konzultační služby (Helios, Audit, RTS, ŽP) |
| 518.530 | Nájmy – ostatní služby (právní, provozní) |
| 518.538 | Telefony, poštovné |
| 518.546 | Nájmy: spotřeba vody a ostatních služeb |
| 518.547 | Spotřeba vody - správa |
| 518.548 | Dálniční známky, ověřování, členské poplatky, TV, rádio |

Zdroj: Účtový rozvrh vybrané společnosti, vlastní zpracování

Jelikož stavební společnost využívá k realizaci stavebních zakázek mnoho subdodavatelů, je podrobná analytická evidence účtu 518 – Ostatní služby velmi důležitá. Lze konstatovat, že má společnost vhodně zavedenou analytickou evidenci k účtu 518 – Ostatní služby.

Analytické účty týkající se režijních nákladů začínají číslem 5. Další číslování však nemá moc logickou vazbu. Pro lepší přehlednost by mohla společnost číslování jednotlivých analytických účtů změnit tak, aby analytické účty ve skupině 51, 52, 53 apod. spolu souvisely. Např. účet 518546 – Nájmy: Spotřeba vody a ostatních služeb souvisejících s nájmy, účet 518547 – Spotřeba vody správa, 518548 – Dálniční známky, ověřování, členské poplatky, TV, rádio. První účet se týká nájmu, další dva se týkají správy. Společnost by toto členění mohla upravit, aby náklady týkající se nájmu byly začleněny například pod skupinu 53 a náklady týkající se správy byly začleněny například do skupiny 54.

Analýza analytické evidence nákladového účtu 501 – Spotřeba materiálu

Obsahem následující tabulky je ukázka analytických účtů k syntetickému účtu 501 – Spotřeba materiálu. Celá analytická evidence tohoto účtu je součástí **Přílohy č.1**.

Tab. 4.3 Ukázka analytické evidence účtu 501 - Spotřeba materiálu

| | |
|---------|---|
| 501.001 | Materiál – reklamace |
| 501.099 | Náklady nezahrnované do daň. základu – materiál |
| 501.101 | Přímý materiál |
| 501.102 | Přímý materiál ostatní – bez příjemky |
| 501.103 | Prvotní doprava materiálu |
| 501.111 | Nafta na zakázku |
| 501.112 | Benzín na zakázku |
| 501.113 | PB, kyslík, olej, autochemikálie na zakázku |
| 501.190 | Cenové rozdíly k materiálu |
| 501.500 | OOPP |
| 501.501 | Nafta – administrativa (THP) |
| 501.502 | Benzín – administrativa (THP) |
| 501.503 | Olej, autochemikálie - THP |

Zdroj: Účtový rozvrh vybrané společnosti, vlastní zpracování

Analytická evidence účtu 501 - Spotřeba materiálu je dostačující. Změnit by se mohly názvy některých analytických účtů, aby byly lépe srozumitelné. Taktéž by společnost mohla změnit pravidla, podle kterých se jednotlivé účty číslovají. Opět režijní náklady mají analytický účet začínající číslem 5, naopak jednicové náklady mají analytický účet začínající jiným číslem. Například pro materiál používaný na zakázkách by společnost použila analytickou evidenci s počátečním číslem 1 (přímý materiál by měl tedy stejný analytický účet jako má společnost ve svém účtovém rozvrhu), ale pro pohonné hmoty by zvolila jiné počáteční číslo účtu, například 2. Takové řešení je vhodné pro celý syntetický účet 501 i 518. Návrh analytické evidence účtu 501 – Spotřeba materiálu obsahuje následující tabulka.

Tab. 4.4 Návrh analytické evidence účtu 501 - Spotřeba materiálu

| | |
|----------------|--|
| <i>501.101</i> | <i>Přímý materiál</i> |
| <i>501.102</i> | <i>Přímý materiál ostatní – bez příjemky</i> |
| <i>501.103</i> | <i>Prvotní doprava materiálu</i> |
| <i>501.201</i> | <i>Nafta – na zakázku</i> |
| <i>501.202</i> | <i>Benzín – na zakázku</i> |
| <i>501.203</i> | <i>PB, kyslík, olej, autochemikálie</i> |

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.1. Ekonomická situace

Společnost v roce 2016 vykázala podle účetní závěrky kladný výsledek hospodaření. Stavební společnost vykázala kladné výsledky hospodaření i v minulých letech. V roce 2016 činil výsledek hospodaření po zdanění celkem 1 478 000 Kč, v roce 2015 činil výsledek hospodaření 13 261 000 Kč.

Pokles výkonové spotřeby a tím i celkových nákladů, taktéž pokles výnosů je dán celkovou krizí v odvětví stavebnictví.

Následující tabulka zachycuje vybrané ekonomické ukazatele za rok 2015 a 2016.

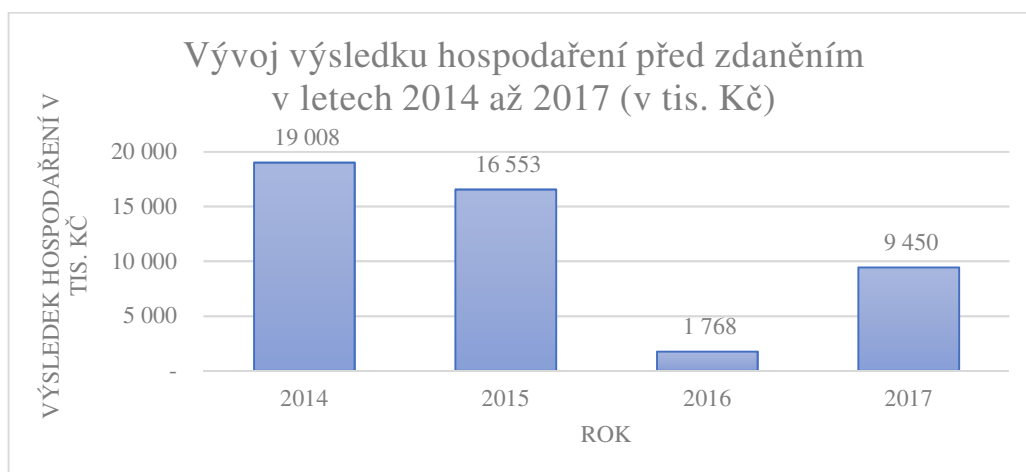
Tab. 4.5 Ekonomické ukazatele vybrané stavební společnosti za rok 2015 a 2016

| POLOŽKA (v tis. Kč) | 2015 | 2016 |
|---|----------------|----------------|
| Výkonová spotřeba | 236 692 | 118 563 |
| Spotřeba materiálu a energie | 37 106 | 20 274 |
| Služby | 199 586 | 98 289 |
| Osobní náklady | 31 883 | 28 758 |
| Mzdové náklady | 23 238 | 20 955 |
| Odpisy DM | 2 115 | 2 185 |
| Ostatní náklady | 5405 | 270 |
| Celkové náklady | 276 095 | 149 776 |
| Tržby z prodeje výrobků a služeb | 291 792 | 151 423 |
| Finanční výnosy | 120 | 69 |
| Ostatní výnosy | 736 | 52 |
| Celkové výnosy | 292 648 | 151 544 |
| Výsledek hospodaření | 16 553 | 1 768 |

Zdroj: Výkaz zisků a ztrát společnosti za rok 2016, vlastní zpracování

Graf 4.2. zobrazuje výsledek hospodaření společnosti v letech 2014-2017. Je zde vidět nárůst výsledku hospodaření v 2017, kdy se situace na trhu zlepšila.

Graf 4.2 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2014-2017



Zdroj: Výkaz zisku a ztrát společnosti z roku 2015-2017, vlastní zpracování

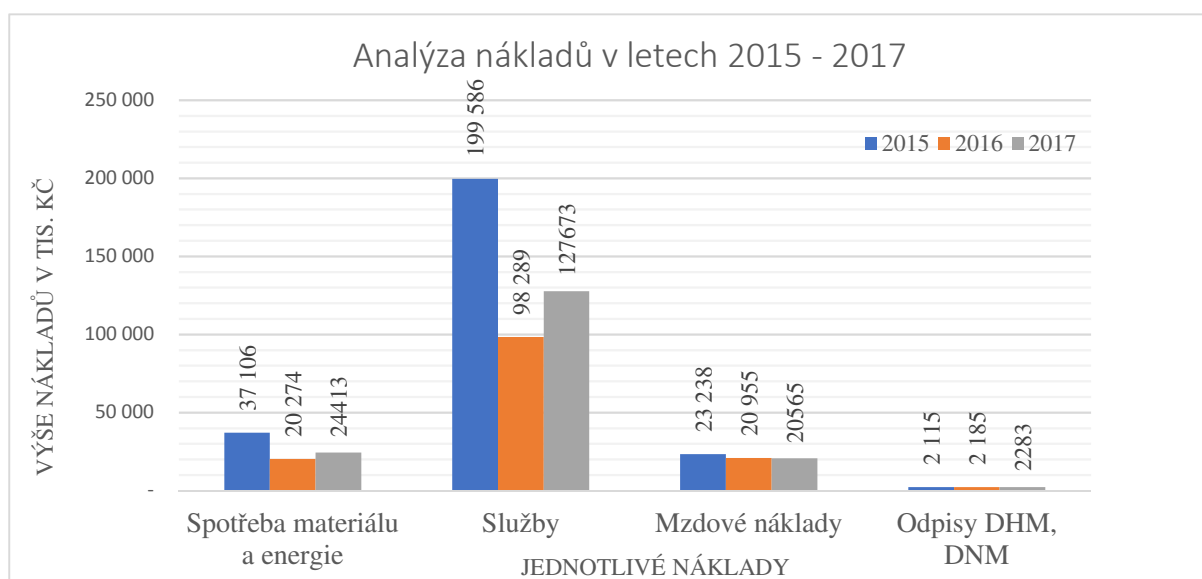
V roce 2016 byl výsledek hospodaření nízký z důvodu celkové krize v odvětví stavebnictví. Společnost tak realizovala zakázky, které byly nabízeny za velmi nízké ceny a některé zakázky tak skončily s minusovým výsledkem hospodaření.

4.2.1.1. Analýza vybraných nákladů v letech 2015-2017

Nejvyšší položkou nákladů byly v letech 2015-2017 služby, což je zapříčiněno velkým množstvím subdodávek při realizaci zakázek. Druhou největší položkou je spotřeba materiálu a energií a poté mzdové náklady.

Následující graf zobrazuje výši jednotlivých nákladů v letech 2015-2017.

Graf 4.3 Analýza nákladů v letech 2015-2017



Zdroj: vlastní zpracování

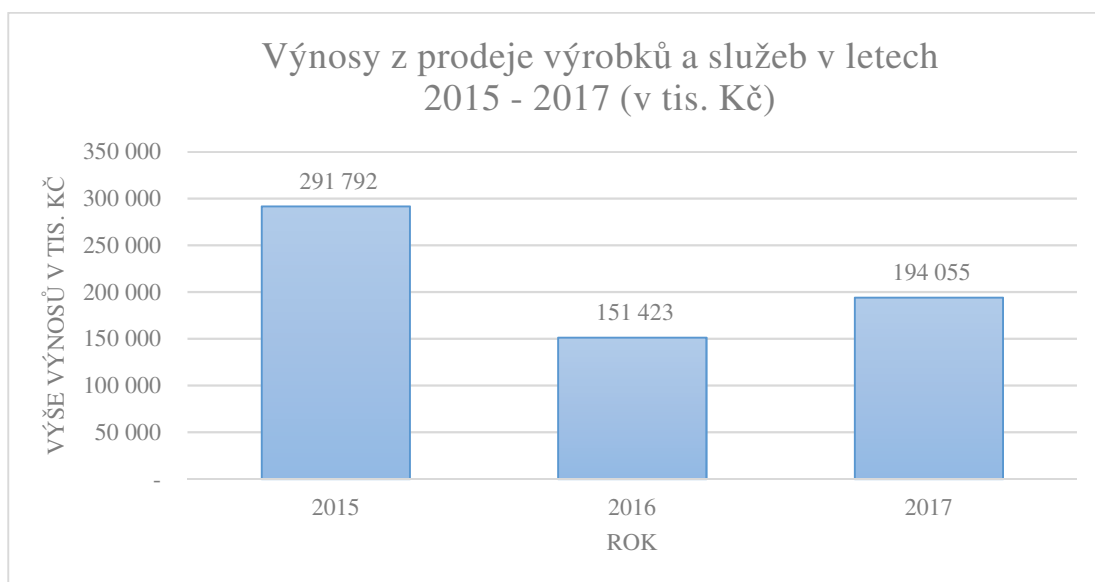
Z grafu lze vyčíst, že v roce 2016 výrazně klesla spotřeba materiálu i nákup služeb (především subdodávek stavebních prací). Mzdové náklady však zůstávají zhruba na stejné úrovni. Pokles nakupovaných služeb v roce 2016 je dán zejména tím, že byl znatelný pokles zájmu o stavební práce. Celkově se stavebnictví jako odvětví potýkalo s nedostatkem stavebních zakázek a nižšími poptávkami ze strany zákazníků. Oproti tomu v roce 2017 narostla spotřeba materiálu a energie a stejně tak i výše nakoupených služeb. Mzdové náklady jsou víceméně na stejné úrovni, což je dáno stejným nebo nižším počtem zaměstnanců (zejména dělníků).

4.2.1.2. Analýzy vybraných výnosů v letech 2015-2017

Výnosy z prodeje vlastních výrobků a služeb byly v letech 2015 až 2017 nejvyšší výnosovou položkou. V roce 2015 byly ve výši 291 792 000 Kč a v roce 2016 činily výnosy z prodeje výrobků a služeb 151 423 000 Kč. Po velmi strmém pádu v roce 2016 se v roce 2017 tržby opět zvýšily, dosáhly výše 194 055 000 Kč.

Následující graf 4.4 zobrazuje výnosy z prodeje výrobků a služeb v letech 2015 až 2017 zjištěných z výkazů zisku a ztráty za tyto období.

Graf 4.4 Výnosy z prodeje výrobků a služeb v letech 2015 až 2017



Zdroj: účetní závěrky společnosti, vlastní zpracování

Z grafu lze vyčíst, že v roce 2015 byly výnosy z prodeje výrobků a služeb (především realizace stavebních zakázek) na nejvyšší úrovni. V roce 2016 však tyto tržby klesly o 140 milionů Kč. Důvodem tohoto prudkého poklesu je výše zmiňovaný celkový propad odvětví stavebnictví, které zažívalo v roce 2016 krizi. Byl malý zájem o realizaci stavebních děl a s tím

spojená nízká poptávka. Stavební společnost často realizovala stavební zakázky se záporným výsledkem hospodaření, což bylo dáno především nízkou nabízenou cenou za realizaci stavebního díla.

4.3. Kalkulace zakázek ve vybrané stavební společnosti

Stavební zakázky vybrané stavební společnosti jsou sjednávány jako **smlouvy o dílo**.

Stavební společnost přijímá zakázky jak od soukromých osob, tak od malých i velkých firem a veřejnoprávních korporací. Soukromé osoby a firmy zasílají poptávky poštou nebo přicházejí osobně do sídla firmy. Veřejnoprávní korporace vypisují výběrové řízení, na které se společnost v případě zájmu o danou zakázku přihlásí. Úkolem manažera výroby a ředitele společnosti je posoudit poptávku zákazníka a rozhodnout, zda zakázka bude realizována či nikoliv. Toto rozhodnutí je buď osobně, telefonicky nebo emailem sděleno zákazníkovi. V případě přijetí požadavku zákazníka je vybrán rozpočtář odpovědný za vypracování nabídky.

Dalším krokem při rozhodnutí o realizaci zakázky je sestavení cenové nabídky. Za tento krok jsou zodpovědní manažer výroby a vybraný rozpočtář, kteří určí dodavatele, subdodavatele, rozsah vlastních kapacit, harmonogram, požadavky na ochranu životního prostředí, požadavky na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a v neposlední řadě určí cenu stavby. Cenová nabídka obsahuje termín předání stavby, cenu stavby, datum vyhotovení nabídky, jméno vyhotovitele nabídky a případně další informace či požadavky zákazníka. Cenová nabídka je poté schválena ředitelem společnosti spolu s manažerem výroby. Podpisem cenové nabídky se považuje za schválenou a je předána zákazníkovi nebo je mu odeslána poštou či emailem. Pokud zákazník s nabídkou souhlasí a nemá připomínky, sestavuje se smlouva o díle. Tuto smlouvu opět schvaluje jednatel společnosti, přezkoumává všechny požadavky a podmínky. Poté je smlouva předána zákazníkovi. V případě změny ceny, termínu apod., je vyhotoven dodatek ke smlouvě. Podepsané smlouvy se ve společnosti ukládají jak v tištěné podobě v kanceláři ředitele, tak i v elektronické podobě na sdíleném disku.

V dalším kroku společnost sestavuje projekt realizace stavby. Ve směrnících má společnost uvedeno, že u zakázek do 300 000 Kč se projekt realizace nevyhotovuje. Může však být rozhodnuto o zpracování projektové dokumentace. Rozpočtář a manažer výroby zajišťují smlouvy s dodavateli, které jsou opět přezkoumány, podepsány a následně uloženy.

V průběhu realizace stavby mají stavbyvedoucí odpovědnost za kontrolu a sledování nákladů na jednotlivých stavbách. Kontrolu provádí vypracováním operativního plánu, který vyhotovují každý měsíc.

Každý měsíc se provádí rovněž fakturace, kdy se do 5. kalendářního dne následujícího měsíce (pokud není ve smlouvě uvedeno jinak) na základě soupisu provedených prací vystavuje faktura, která je předána investorovi.

Sestavování kalkulací

Jak již bylo zmíněno, ve společnosti se sestavuje operativní kalkulace (plán), propočtová kalkulace a výsledná kalkulace jednotlivých zakázek. Operativní kalkulaci sestavuje vždy stavbyvedoucí zodpovědný za danou stavbu. Propočtová kalkulace je sestavována manažerem výroby ještě před zahájením realizace stavebního díla. Výsledné kalkulace sestavuje ekonomka společnosti.

Pro sestavování kalkulací společnost nevyužívá žádného softwaru, operativní i propočtové kalkulace jsou vyhotovovány v programu Microsoft Excel. Výsledné kalkulace jsou pak sestavovány v rámci softwaru Helios Orange, přímo z účetnictví společnosti.

Jelikož jsou ve společnosti sestavovány operativní kalkulace (plány) každý měsíc a společnost realizuje větší množství zakázek najednou, bylo by vhodné zakoupit software, který umožňuje sestavování kalkulací, pro zjednodušení zpracování těchto kalkulací a lepší vypovídací schopnosti. Společnost pracuje se softwarem Helios Orange, který má modul pro zpracování kalkulací ve svých možnostech.

Společnost využívá následujícího kalkulačního vzorce:

Tab. 4.6 Kalkulační vzorec stavební společnosti

| |
|-----------------------|
| Přímý materiál |
| + Přímé mzdy |
| + Režie |
| + Mechanismy |
| + Subdodávky |

Zdroj: vlastní zpracování

Přímý materiál je vyčíslen podle skutečných nákladů, taktéž přímé mzdy. Režie jsou přiděleny jednotlivým zakázkám podle koeficientu určeného stavební společností (v roce 2017

je koeficient 2,5). Režie na danou zakázku se pak stanoví jako 2,5 x přímé mzdy. Koeficient 2,5 je vypočítán jako průměr z jednotlivých podílů režii na fakturaci společnosti. Společnost nerozlišuje výrobní a správní režii, všechny režijní náklady rozpouští na zakázky jedním koeficientem. Tento kalkulační vzorec a způsob sestavování kalkulací platí pro **kalkulaci předběžnou**.

Rozpuštění režii na zakázky pomocí koeficientu je vhodný způsob. Avšak problém nastává tehdy, pokud společnost realizují zakázku, kde je vysoký podíl subdodávek a nízký podíl přímých mezd. Výše režii je pak nižší než ve skutečnosti. To zapříčiňuje případný minusový výsledek hospodaření dané zakázky.

Vysoký podíl subdodávek při realizaci zakázky často znamená nízkou výši přímých mezd. Nízká míra přímých mezd pak vede k nízké výši rozpuštěných režijních nákladů, což znamená, že výše režii na zakázku, kde je vysoký podíl subdodávek, je nižší než ve skutečnosti.

Společnosti lze doporučit zavést další koeficient, který by byl používán na zakázky, kde je vysoký podíl subdodávek a nízký podíl přímých mezd. Tento koeficient by se násobil celkovou výší fakturace, a výše režii by nebyla ovlivněna výší přímých mezd.

Společnost ve svých předběžných kalkulacích nerozlišuje výrobní a správní režii, to činí až ve výsledných kalkulacích, a to ne příliš vhodným způsobem. Mezi výrobní kalkulace mají přiřazeny přímé režijní náklady a do správní režie pak patří nepřímé režijní náklady.

V případě, že by se společnost rozhodla rozlišovat výrobní a správní režii i při sestavování předběžných kalkulací, což by bylo pro společnost lepší v tom, že by srovnávání jednotlivých předběžných a výsledných kalkulací mělo větší vypovídací schopnost, lze doporučit upravit rozvrhovou základnu. Výrobní režii by společnost přiřadila rozvrhovou základnu takovou, jaká je zavedená pro předběžné kalkulace pro rozpouštění celkové výše režii, to znamená, že výrobní režii by společnost rozvrhovala koeficientem z přímých mezd. Správní režii by společnost počítala koeficientem z celkové výše fakturace. Toto řešení by zamezilo nízkému rozpouštění režijních nákladů v případě, že zakázka bude z velké části realizována subdodávkami.

Mezi výrobní režii by mohla společnost zařadit ochranné pracovní pomůcky, pracovní oděvy pro dělníky, nákup drobného stavebního nářadí pro dělníky, opravy nářadí apod. Do správní režie by společnost mohla například zařadit náklady spojené s chodem administrativní budovy, mzdy technickohospodářských pracovníků apod.

Následující tabulka zobrazuje režijní náklady a jejich doporučená rozvrhová základna.

Tab. 4.7 Režijní náklady a jejich doporučená rozvrhová základna

| <i>Režijní náklady</i> | <i>Rozvrhová základna</i> |
|-------------------------------|----------------------------------|
| <i>Výrobní režie</i> | <i>Přímé mzdy</i> |
| <i>Správní režie</i> | <i>Celková výše fakturace</i> |

Zdroj: vlastní zpracování

Dá se konstatovat, že tento způsob rozpuštění nákladů je vhodnější. Jelikož správní režie, která je ve společnosti rozvrhována pomocí koeficientu z přímých mezd spolu s výrobní reží, nebude závislá na výši přímých mezd.

Způsob, jakým společnost rozvrhuje režijní náklady v předběžných kalkulacích se dá vyvodit jako ne zcela vhodný.

4.3.1. Struktura výsledné kalkulace zakázek

Ve společnosti jsou sestavovány velmi podrobné výsledné kalkulace, které obsahují jednotlivé nákladové a výnosové položky. Výsledné kalkulace mají jednotnou kompozici, tudíž je možné srovnávat zakázky, jejich výsledky hospodaření, výši nákladů a výnosu apod.

Struktura výsledné kalkulace ve vybrané stavební společnosti je následující:

0. **Náklady na reklamace**, které zahrnují materiál a služby subdodavatelů;
1. **Přímý materiál**;
2. **Přímé mzdy**, které zahrnují přímé mzdy dělníků a jejich prémie;
3. **Mechanismy**, mezi které patří výkony autojeřábů, nájemné strojů a zařízení, nájem lešení a bednění;
4. **Ostatní přímé náklady**, zahrnující uložení odpadů na skládku, poddodávky stavebních prací (služby subdodavatelů);
5. **Výrobní režie**, která zahrnuje spotřebu elektrické energie na zakázku, spotřebu vody na zakázku, ubytování na zakázku, cestovné na zakázku, sociální a zdravotní pojištění dělníků na zakázku;
6. **Správní režie**, která je rozpouštěna koeficientem;
7. **Výnosy**.

Dále kalkulace obsahuje celkovou výši přímých nákladů a hodnotu **veškerých nákladů** spojených s danou zakázkou. Také jsou opět vyčísleny výnosy a z těchto údajů je vypočítán **hospodářský výsledek** dané zakázky.

Poznámka: Podrobná struktura výsledné kalkulace je **přílohou č. 4**.

Ve výsledných kalkulacích už společnost výrobní a správní režii rozlišuje, avšak je to spíš rozlišení mezi náklady režijními přímými a nepřímými, jelikož výrobní režie obsahuje položky přímých režijních nákladů a správní režie je rozvrhována pomocí koeficientu.

Lze usoudit, že do výrobní režie patří i náklady, které jsou uvedeny již výše v textu (pracovní oděvy, nářadí apod.), tedy do výrobní režie by společnost zařadila i část nepřímých režijních nákladů. Naopak mezi správní náklady by společnost zařadila pouze náklady spojené s provozem administrativních prostor, mzdy THP, spotřebu energie, plynu apod.

4.4. Analýza vedení VPÚ na konkrétních stavebních zakázkách

Kalkulované náklady a výnosy vybraných stavebních zakázek

Následující tabulka zachycuje kalkulované náklady a výnosy zakázky v rámci které byla realizována stavba výrobní haly (dále zakázka č. 1), pro srovnání tabulka obsahuje také kalkulované náklady a výnosy zakázky, která zahrnovala rekonstrukci objektu občanské vybavenosti (dále zakázka č. 2).

V tabulce je vidět, že při realizaci zakázky č. 1 činily subdodávky 64 % celkových nákladů a při realizaci zakázky č. 2 činily subdodávky až 83 % celkových nákladů.

Při výpočtu poměru režii na celkové náklady, lze usoudit, že při realizaci zakázky č. 1 je tento poměr 11,6 %, naproti tomu u zakázky č. 2 je to 8,5 %. Rozdíl činí 3,1 %, což je dáno zejména tím, že při realizaci zakázky č. 2 bylo v porovnání se zakázkou č. 1 nižší procento přímých mezd na celkových nákladech.

Tab. 4.8 Kalkulované náklady a výnosy vybraných stavebních zakázek

| <i>Položka</i> | Zakázka č. 1 | Zakázka č. 2 |
|-----------------------------|--------------------------|---------------------|
| | <i>Hodnota v tis. Kč</i> | |
| Materiál | 950 | 550 |
| Mzdy | 410 | 700 |
| Mechanismy | 350 | 120 |
| Subdodávky | 4.500 | 13.600 |
| Režie | 820 | 1.400 |
| Náklady celkem | 7.030 | 16.370 |
| Výnosy celkem | 7.758 | 17.100 |
| Výsledek hospodaření | 728 | 730 |

Zdroj: interní materiály společnosti, vlastní zpracování

Společnost použila pro určení režii koeficient 2, protože jsou to zakázky z minulých let (v aktuálním roce používá koeficient 2,5).

Výše nákladů a výnosů podle výsledných kalkulačních jednic

Následující tabulka obsahuje výši skutečných nákladů a výnosů dvou vybraných zakázek. V tabulce jsou náklady a výnosy kumulovány do jednotlivých kategorií.

Tabulka 4.9 Skutečné náklady a výnosy stavebních zakázek

| <i>Položka</i> | Zakázka č. 1 | Zakázka č. 2 |
|-----------------------------|--------------------------|---------------------|
| | <i>Hodnota v tis. Kč</i> | |
| Materiál | 1088 | 687 |
| Mzdy | 453 | 937 |
| Mechanismy | 369 | 140 |
| Subdodávky | 4.763 | 13.959 |
| Režie | 871 | 2.321 |
| Náklady celkem | 7.544 | 18.044 |
| Výnosy celkem | 8.558 | 17.631 |
| Výsledek hospodaření | 1.014 | -413 |

Zdroj: interní materiály společnosti, vlastní zpracování

Z výsledné kalkulace zakázek lze vyčíst, že zakázka č. 1 byla vysoce zisková, naproti tomu zakázka č. 2 byla ztrátová. Ztráta u zakázky č. 2 je dána zejména tím, že investor neuznal stavební práce, které byly realizovány navíc (vícepráce).

Skutečné výnosy u obou zakázek jsou vyšší než kalkulované z důvodu, že byly prováděny vícepráce, které vedly k zvýšení výnosů i nákladů na zakázkách.

Výsledné kalkulace jsou ve společnosti k dispozici ke každé realizované zakázce. Struktura výsledných kalkulací je velmi podrobná a také jednotná, tudíž je možné sledovat a srovnávat jednotlivé nákladové položky veškerých realizovaných zakázek.

Jelikož společnost ve výsledné kalkulaci rozděluje výrobní a správní režii a v předběžných kalkulacích toto rozdělení neřeší, nelze srovnávat výši kalkulované režie s výslednou výší režijních nákladů. Lze usoudit, že je to nevhodné řešení. Opět lze společnosti doporučit rozlišování výrobní a správní režie i v předběžných kalkulacích.

Taktéž lze doporučit sestavování předběžné kalkulace ke všem zakázkám. Společnost předběžné kalkulace sestavuje jen k některým zakázkám a řídí se především rozpočtem zakázky.

4.5. Zhodnocení vedení VPÚ ve vybrané stavební společnosti

Společnost vede vnitropodnikové účetnictví vhodným způsobem. Používá software Helios Orange, se kterým je společnost spokojená. Společnosti lze vytknout způsob vedení analytické evidence, avšak nikoliv obsáhlost analytických účtů ale ne příliš logické řazení jednotlivých analytických účtů.

Ve společnosti se vytváří předběžné, operativní a výsledné kalkulace. Lze konstatovat, že předběžné kalkulace nemají vhodný kalkulační vzorec. Doporučením je zavedení rozlišování nákladů výrobních a správních, aby nedocházelo k nízkému rozpouštění režijních nákladů v případě vysokého podílu subdodávek na stavebních zakázkách a nízkého podílu přímých mezd, které jsou nastaveny ve společnosti jako rozvrhová základna pro všechny režijní náklady (jak pro správní, tak pro výrobní). Toto řešení lze doporučit i pro operativní kalkulace.

Dalším doporučením pro vnitropodnikové účetnictví společnosti je zavedení dalšího koeficientu, který bude určen pro zakázky s nízkým podílem přímých mezd a vysokým podílem subdodávek, aby nedocházelo k nízkému přiřazení režijních nákladů tento druh zakázek.

Alternativním řešením tohoto problému je zavedení koeficientu, který se nebude násobit přímými mzdami, ale celkovou výší fakturace. V případě, že by firma zvolila způsob rozlišení režijních nákladů na výrobní a správní, lze doporučit zvolení pro výrobní režii rozvrhovou základnu přímé mzdy, správní režijní náklady lze doporučit rozvrhovat koeficientem z celkové výše fakturace zakázky.

Operativní kalkulace, které ve společnosti sestavují stavbyvedoucí pro zakázky, za něž jsou zodpovědní, by společnost mohla upravit o rozlišování výrobních a správních režijních nákladů. Jinak lze konstatovat, že jsou sestavovány vhodným způsobem.

Výsledné kalkulace jednotlivých zakázek má společnost velmi dobře sestaveny. Mají velmi dobrou vypovídací schopnost a lze tedy srovnávat jednotlivé druhy nákladových položek pro více zakázek. Avšak lze vytknout způsob rozlišování výrobní a správní režie. Společnost účtuje přímé režijní náklady jako výrobní režii. Tu pak přímo přiřazuje zakázkám. Do správní režie pak společnost řadí nepřímé náklady režijní. Toto rozdělení není příliš vhodné, protože do výrobní režie by společnost mohla zařadit i některé nepřímé náklady, které jsou zahrnuty ve správní režii. Například pracovní pomůcky dělníků, ochranné pomůcky, oděvy, drobné nářadí, opravy tohoto nářadí apod. Do správní režie by společnost mohla zařadit pouze náklady spojené s chodem administrativní budovy, mzdy technickohospodářských pracovníků a podobně, jak už je nastíněno výše v textu.

5. Závěr

V dnešní době se v podnicích stále více klade důraz na vedení manažerského účetnictví, a to zejména kvůli rychlému rozvoji konkurence a celého podnikatelského prostředí. Konkrétně ve stavebnictví má manažerské účetnictví velmi důležitou roli v oblasti řízení nákladů. Manažeři potřebují informace, které jim pomohou vybrat nejlepší řešení v oblasti rozhodování a řízení o budoucím rozvoji podniku.

Způsob vedení vnitropodnikového účetnictví je zcela v kompetenci účetní jednotky a žádný zákon tento způsob vedení nereguluje. Účetní jednotka si proto volí podle svých požadavků a možností nejvhodnější způsob vedení vnitropodnikového účetnictví. Podnik si může vybrat mezi třemi formami vnitropodnikového účetnictví. První formou je jednookruhové účetnictví, druhou formou je dvouokruhové účetnictví a třetí formou je jejich kombinace. Podnik si taktéž může určit, zda bude vnitropodnikové účetnictví orientováno výkonově, tedy na jednotlivé druhy výkonů, nebo odpovědnostně podle nákladů a výnosů rozdělených podle odpovědnosti.

Cílem bakalářské práce bylo vysvětlit pojmy týkající se manažerského účetnictví a jeho subsystémů, mezi které spadá vnitropodnikové účetnictví, kalkulace a rozpočetnictví. Bakalářská práce taktéž charakterizovala jednotlivé formy vedení vnitropodnikového účetnictví. Důležitou částí bakalářské práce byla praktická část, která je zaměřena na analýzu systému vedení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané stavební společnosti s ručením omezeným. V této praktické části byly analyzovány způsoby vedení kalkulací a analytické evidence k jednotlivým účtům. Pozornost byla věnována i analýze nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za dané období.

V první teoretické kapitole bakalářské práce byla popsána historie manažerského účetnictví a jeho vývoj. Definovány byly pojmy finanční, daňové a manažerské účetnictví, které jsou jednotlivými subsystémy účetnictví. Popsána byla struktura manažerského účetnictví a byl vymezen pojem rozpočetnictví, který je jedním ze subsystémů manažerského účetnictví. Druhý subsystém manažerského účetnictví, kterým je vnitropodnikové účetnictví, byl charakterizován v podkapitole spolu s pojmy organizační a ekonomická struktura podniku. V neposlední řadě byly vysvětleny způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví, které lze v podniku využít.

Druhá teoretická část bakalářské práce je zaměřena na proces sestavování kalkulací. Vymezeny zde byly základní pojmy týkající se problematiky kalkulací. Vyjmenovány a popsány byly v této části druhy kalkulací, které je možno v podniku sestavit. Neméně důležitou

podkapitolou byla tvorba kalkulačního systému a charakterizovány zde byly jednotlivé metody kalkulace, podle kterých jednotlivé druhy kalkulací podnik sestavuje.

Analýzu systému vedení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané stavební společnosti s ručením omezeným obsahovala praktická část této bakalářské práce. V první podkapitole byla představena stavební společnost s ručením omezeným, její vývoj, předmět činnosti, ekonomická situace. Analyzovány byly v této části vybrané náklady a výnosy v několika letech, taktéž byl analyzován vývoj výsledku hospodaření vybrané stavební společnosti. Obsahem této praktické části bylo také zhodnocení způsobu vedení analytické evidence jednotlivých účtů. K tomuto zhodnocení byl vybrán nákladový účet, na který se účtuje o spotřebě materiálu a dále nákladový účet pro ostatní služby, který je v této vybrané stavební společnosti velmi důležitý, jelikož velký podíl na realizaci zakázek mají subdodavatelé. Bylo zde objasněno, jaké druhy kalkulací jsou v podniku sestavovány a podle jaké metody se vypočítávají. Obsahem praktické části byla také analýza vedení vnitropodnikového účetnictví u dvou konkrétních zakázek.

Společnosti s ručením omezeným lze doporučit vytvoření srozumitelnější a logicky uspořádané analytické evidence, pro lepší orientaci. Dále lze doporučit zavedení jiného způsobu rozvrhování režijních nákladů, jelikož společnost rozpouští režijní náklady jedním zavedeným koeficientem (v případě předběžných kalkulací). Jako rozvrhovou základnou pro režijní náklady mají ve společnosti nastaveny přímé mzdy. Problém nastává tehdy, pokud stavební zakázku realizují ve vysoké míře subdodavatelé a je nízký podíl přímých mezd, kdy se na zakázku rozpouští často méně režijních nákladů, než je jejich výše ve skutečnosti. Z tohoto důvodu je možným řešením zavedení rozlišování výrobní a správní režie. Pro výrobní režii lze společnosti doporučit použití rozvrhové základny přímé mzdy, naopak pro správní režii je vhodnou rozvrhovou základnou výše celkové fakturace, aby nedocházelo k nízkému přiřazení těchto režijních nákladů a nebylo zde riziko záporného výsledku hospodaření.

Ve výsledných kalkulacích rozlišování na výrobní a správní režii společnost řeší, a to tím způsobem, že do výrobních nákladů zahrnují přímé režijní náklady a do správních nákladů nepřímé režijní náklady. Lze doporučit změnu tohoto rozvržení, jelikož mezi výrobní režii patří také část nepřímých nákladů, které jsou nesprávně zahrnuty v nákladech správních.

Seznam použité literatury

Knihy

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2 vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4133-8.

MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. ISBN 978-80-248-3164-0.

Elektronické publikace

Český účetní standard pro podnikatele č. 001 [online]. [cit. 2018-01-30]. Dostupné na WWW: <<https://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/001.aspx>>.

Informace o stavební společnosti s.r.o. [online]. [cit. 2018-04-05]. Dostupné na WWW: <<http://www.slezskestavby.cz/stranky/o-spolecnosti.html>>.

Veřejný rejstřík a sbírka listin společnosti s.r.o. [online]. [cit. 2018-04-05]. Dostupné na WWW: <<https://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>>

Interní prameny

Interní materiály společnosti s.r.o.

Účetní závěrka společnosti s.r.o. z roku 2015

Účetní závěrka společnosti s.r.o. z roku 2016

Seznam zkratek

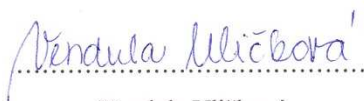
| | |
|------|---------------------------------------|
| BOZP | bezpečnost a ochrana zdraví při práci |
| CF | cash-flow |
| D | dal |
| MD | má dáti |
| MECH | mechanismy |
| OOPP | osobní ochranné pracovní pomůcky |
| PS | počáteční stav |
| PSN | předem stanovené náklady |
| SUB | subdodavatelé |
| SÚN | spojovací účet nákladů |
| SÚV | spojovací účet výnosů |
| SÚZ | spojovací účet zásob |
| THP | technickohospodářští pracovníci |
| VPÚ | vnitropodnikové účetnictví |

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že:

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoký škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB – TUO) má právo nevýdělečné, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednání, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. května 2018



Vendula Uličková

Seznam příloh

Příloha č. 1 Účtový rozvrh vybrané spol. s r.o.

Příloha č. 2 Výkaz zisku a ztráty vybrané spol. s r.o. za rok 2015

Příloha č. 3 Výkaz zisku a ztráty vybrané spol. s r.o. za rok 2016

Příloha č. 4 Struktura výsledné kalkulace ve spol. s r.o.